FACHBÜCHER FÜR DIE WIRTSCHAFT
Herausgeber: Dr. R. Sellien

DIE NEUEN STEUERN

Die Körperschaftsteuer

Praktische Erläuterungen

von

Oberreg.-Rat Dr. Cerutti



Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Die Körperschaftsteuer

Praktische Erläuterungen

von

Oberreg.-Rat Dr. Cerutti



Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

ISBN 978-3-663-14709-1 ISBN 978-3-663-14798-5 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-663-14798-5

Inhaltsverzeichnis

Die Körperschaftsteuer

Vorbemerkungen

Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der nichtnatürlichen Personen (Körperschaften).

Vor allem gehören zu den Körperschaften die Kapitalgesellschaften. Da bei diesen kein Verbrauch der Gewinne durch Essen, Trinken oder Kleidung wie bei den natürlichen Personen eintritt, werden die Gewinne in irgend einer Form, vorwiegend durch Dividenden, an Gesellschafter (natürliche Personen oder wieder Gesellschaften) ausgeschüttet. Die Gesellschafter müssen dann die erhaltenen Einkünfte als Einkommen nach den Vorschriften des Einkommen- (Körperschaft-) steuergesetzes versteuern. Daraus ergibt sich, daß die Körperschaftssteuer in solchen Fällen wirtschaftlich eine doppelte Besteuerung auslöst. Diese mehrfache Besteuerung ist vom Gesetzgeber beabsichtigt.

Das Körperschaftssteuergesetz (KStG) trägt das Datum vom 16. 10. 34. Es ist am 27. August 1936 geändert worden und hat im Westen Deutschlands nochmals durch das Gesetz Nr. 64 eine Änderung erfahren (neu verkündet am 5. 9. 1949).

Zu dem Gesetz ist eine Durchführungsverordnung (Erste KStDVO) vom 6. Febr. 1935 ergangen, die durch die Verordnungen der Finanzminister einzelner Länder der westlichen Besatzungszonen und am 16. 10. 48 durch eine Verordnung der Verwaltung für Finanzen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes ebenfalls geändert worden und in nochmals geänderter Fassung unter dem 4. 7. 49 als KStDV. 1949 neu herausgekommen ist (StZBl. 1949, S. 209 ff).

Endlich sind für das Jahr 1946 Körperschaftssteuer-Richtlinien (KStR 1946) ergangen und im StuZBl. 1948, S. 33 (für Hessen in dessen Staatsanzeiger 1948 S. 4, für Bayern im Amtsblatt des Bayr. Staatsministeriums der Finanzen 1947, S. 139, für Württemberg-Baden in „Finanz und Steuer“ 1947, S. 176) veröffentlicht worden. Zu den KStR 1946 ist noch eine Ergänzende Anweisung (E A KStR 1946) herausgekommen und im StuZBl. 1948, S. 40 veröffentlicht worden. Daneben gelten auch noch einige Bestimmungen früherer Körperschaftssteuerrichtlinien weiter, auf die in dieser Darstellung ebenfalls Rücksicht genommen ist.

In der sowjetischen Besatzungszone hat die am 1. 4. 49 in Kraft getretene Steuerreformverordnung einige Änderungen auf dem Gebiete der KSt. gebracht. Daneben enthalten die Veranlagungsrichtlinien 1948 (VAR 1948) Sondervorschriften auf dem Gebiete der KSt.

I. Wer unterliegt der Steuerpflicht?

A. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Das Körperschaftssteuergesetz unterscheidet zwischen einer unbeschränkten Steuerpflicht und einer beschränkten Steuerpflicht.

Unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig

sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (§ 1 KStG.):

1. **Kapitalgesellschaften:** (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften),
2. **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,**
3. **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit,**
4. **sonstige juristische Personen** des privaten Rechts,
5. **nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten,** Stiftungen und andere Zweckvermögen,
6. **Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.**

Die unbeschränkte Körperschaftssteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte, die bei Körperschaften eine Rolle spielen können. Diese Einkünfte können inländischen oder ausländischen Ursprungs sein.

Zum Inlande im steuerlichen Sinne gehört praktisch das Gebiet, für das eine der vier Besatzungsmächte eine deutsche Finanzverwaltung eingerichtet hat. Die von Polen besetzten Gebiete und das Saargebiet gehören z. B. bis zu einer endgültigen Regelung staatsrechtlich zum Inlande, sie sind aber der Ausübung einer deutschen Steuerhoheit entzogen.

Schwierigkeiten ergeben sich durch die Zonengrenzen, zumal da noch keine interzonale Regelung erfolgt ist. In den Westzonen werden die §§ 71 bis 78 der AO grundsätzlich angewandt. Eine Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung und mit Einkünften aus der West- und der Ostzone oder Berlin wird durch das Finanzamt des Sitzes oder der Geschäftsleitung mit dem gesamten Einkommen zur Körperschaftssteuer veranlagt. Die Steuer wird dann aufgeteilt; von der Erhebung des auf die Ostzone entfallenden Teiles wird abgesehen. Liegt der Sitz oder die Geschäftsleitung in der Ostzone oder in Berlin, so werden die Einkünfte aus einer der Westzonen durch das Finanzamt, in dessen Bezirke die Einkünfte anfallen, als die einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zur Steuer herangezogen. Einkünfte aus einer Zweigniederlassung in einer Westzone werden wie die eines selbständigen Unternehmens behandelt. Bei Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung aus der Ostzone oder Berlin in eine der Westzonen erfolgt die steuerliche Erfassung dort vom Tage der Verlegung ab, wenn nicht schon vorher eine Heranziehung zur Körperschaftssteuer mit Einkünften aus einer der Westzonen erfolgt war. In der Ostzone geleistete Steuerbeträge (auch Vorauszahlungen) werden nicht angerechnet oder erstattet. Im Falle der Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung aus einer der Westzonen nach Berlin oder der Ostzone erlischt die Steuerpflicht vom Tage der Verlegung an im Westen, wenn nicht der Körperschaft noch weiterhin Einkünfte in einer der Westzonen anfallen. Im Verhältnis zum Saargebiet wird ebenso wie im Verhältnis zur Ostzone verfahren.

Für die sowjetische Besatzungszone ist bestimmt worden, daß bei Körperschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz in der sowjetischen Zone und Einkünften aus einem anderen Besatzungsgebiete Deutschlands die Steuer in der sowjetischen Zone insoweit nicht erhoben wird, als sie auf die in dem anderen Besatzungsgebiete bezogenen Einkünfte entfällt. Diese Vorschrift wird entgegen ihrem Wortlaute in der ganzen Ostzone so ausgelegt, daß die in einer der Westzonen anfallenden Einkünfte bei der Veranlagung überhaupt völlig außer Betracht bleiben. Es wird somit bewußt auf

die Progression des Steuertarifes verzichtet. Dies gilt sowohl für die Einkommen- als auch für die Körperschaftssteuer und ist in der Ostzone deshalb von besonderer Wichtigkeit, **weil alle privaten Kapitalgesellschaften usw. seit dem 1. April 1949 dem Einkommensteuertarife unterliegen.**

Beschränkt körperschaftssteuerpflichtig

sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften, und dann noch die Körperschaften, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, mit denjenigen inländischen Einkünften. von denen ein Steuerabzug zu erheben ist. Eine solche Erhebung der Körperschaftssteuer im Wege des Steuerabzuges findet z. B. statt bei Einkünften aus zeitlich begrenzter Überlassung von literarischen (schriftstellerischen) oder künstlerischen Urheberrechten (Verordnung vom 6. 2. 1935, RGBl. I, S. 160, Reichssteuerbl. 1935, S. 214, vergl. auch Staatsanzeiger für das Land Hessen 1947, S. 538).

B. Die Besteuerung der einzelnen Gruppen der Körperschaftssteuerpflichtigen

Vorweg sei bemerkt, daß sich der Steuergläubiger bei der Körperschaftssteuer im Gegensatze zur Einkommensteuer möglichst nicht mit den kleinen und kleinsten Fällen beschäftigen will. Sie lohnen die Verwaltungsarbeit nicht. Darum hatte bereits der frühere Reichsminister der Finanzen durch einen Erlaß vom 22. 2. 1941 (Reichssteuerbl. S. 161) angeordnet, in den kleinen und kleinsten Fällen großzügig zu verfahren. Das sollte insbesondere für die Besteuerung von Vereinen und Stiftungen, von Betrieben gewerblicher Art, von Körperschaften des öffentlichen Rechtes und von gemeinnützigen oder mildtätigen Körperschaften, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhielten, gelten. In solchen Fällen sollte die Körperschaftssteuer möglichst pauschaliert werden, wozu § 21 KStG die Rechtsgrundlage bildete. In geeigneten Fällen, insbesondere bei Zweifeln über die persönliche Steuerpflicht kleiner Körperschaften mit unbedeutendem Einkommen konnte von einer Veranlagung ganz abgesehen werden.

In den westlichen Besatzungszonen ist daran anknüpfend für 1946 bestimmt worden (Abschn. 34 KStR), daß die Körperschaften mit Einkommen bis zu 750 M steuerfrei gelassen werden sollten und daß die Körperschaften mit Einkommen zwischen 750 und 2 000 M im Wege einer großzügigen Pauschalierung zur Körperschaftssteuer herangezogen werden könnten. Einzelne Länder der Westzonen haben in derartigen Fällen auch für die Zeit nach 1946 ein großzügig vereinfachtes Verfahren angeordnet (z. B. das Ministerium der Finanzen von Rheinland-Pfalz in einem Sammelerlaß vom 7. 3. 1949). Auch in der Ostzone steht der Anwendung des § 21 KStG nichts im Wege.

Nunmehr sollen hinsichtlich der einzelnen Gruppen der Körperschaftssteuerpflichtigen einige Erläuterungen folgen.

1. Kapitalgesellschaften.

a) Die in § 1, Abs. 1, Ziff. 1 KStG genannten Kapitalgesellschaften stellen die hauptsächlichste Gruppe der Körperschaftssteuerpflichtigen dar. Sie werden mit ihren Gewinnen, die an Hand von Bilanzen zu ermitteln sind, zur Körperschaftsteuer herangezogen. Andere Einkünfte als solche

aus Gewerbebetrieb können sie nicht haben. Auch wenn ihnen z. B. Wertpapierzinsen, Mieteinnahmen u. dergl. zufließen oder z. B. die sonst im Einkommensteuerrecht steuerfreien Lotteriegewinne, so stellen alle diese Zuflüsse bei den Kapitalgesellschaften körperschaftssteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Für die Kapitalgesellschaften ist sonach die Einkommensermittlung besonders wichtig. Darauf wird unter dem später folgenden besonderen Abschnitt „Was ist Einkommen?“ eingegangen werden.

In der sowjetischen Besatzungszone werden die privaten Kapitalgesellschaften nach dem Einkommensteuertarife zur Körperschaftssteuer herangezogen.

b) Besonders interessant ist bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaften die bisweilen praktisch werdende Abweichung des Steuerrechts von der privatrechtlichen (handelsrechtlichen) Auffassung. Eine GmbH. z. B., die noch nicht im Handelsregister eingetragen ist, besteht privatrechtlich noch nicht. Wenn sie aber schon nach außen hin auftritt (sie bezeichnet sich z. B. in ihren Briefköpfen und Briefunterschriften bereits als „GmbH.“), so wird sie für das Gebiet des Steuerrechtes vom Zeitpunkte des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages an als bereits bestehende Körperschaft behandelt. Die spätere Eintragung im Handelsregister hat dann also für das Gebiet der Körperschaftssteuer keine Bedeutung, die vorher vom Abschlusse des Gesellschaftsvertrages ab verstrichene Zeit gilt als Vorstufe der endgültig entstandenen GmbH. Erfolgt aber später keine Eintragung, wird z. B. die Genehmigung zur Eintragung behördlicherseits versagt, so besteht gleichwohl für die Zeit, da unter der Firma als GmbH. schon Geschäfte getätigt worden sind, die Körperschaftssteuerpflicht (Urt. I 12/585 vom 11. 8. 48 des OFH, vergl. WBFB 1948, S. 279; die letztgenannte Auffassung bei unterbliebener Eintragung der GmbH. ist übrigens nicht unbestritten).

c) In der sowjetischen Besatzungszone sind die größten Kapitalgesellschaften enteignet und in die Hand des Volkes überführt worden. Diese nunmehr volkseigenen Betriebe sind branchenweise zu Vereinigungen (teilweise zonalen, teilweise Vereinigungen der einzelnen Länder) zusammengefaßt worden. Diese Vereinigungen sind die Steuersubjekte. Für sie ist eine besondere Besteuerungsordnung aufgestellt worden, die im Laufe des Jahres 1949 eine neue Fassung erhalten soll. Der Zusammenschluß der vielen Betriebe einer Branche zu einer Vereinigung, die als solche steuerpflichtig ist, hat zur Folge, daß sich die Verluste einzelner Betriebe mit den Gewinnen der anderen Betriebe ausgleichen. Diesem steuerlichen Vorteil kann auch wiederum der Nachteil gegenüberstehen, daß eine aus lauter Gewinnbetrieben bestehende Vereinigung stets in den höchsten Körperschaftssteuersatz gelangt, während bei einer getrennten Veranlagung der einzelnen Betriebe manche oder alle (wenn nämlich keine hohen Gewinne erzielt worden sind) in den Genuß eines niedrigeren Steuersatzes kämen.

Die volkseigenen Betriebe haben nach der Verordnung über die Finanzwirtschaft der volkseigenen Betriebe dem Rücklagekonto bestimmte Beträge zuzuführen. Diese Beträge sind steuerfreie Rücklagen. Erst der nach dieser Zuführung verbleibende Gewinn, der der Vereinigung zur Verfügung überwiesen wird, ist der bei der Vereinigung zu erfassende steuerpflichtige Gewinn. Auch die nach der gleichen Verordnung von den Be-

trieben an ihre Vereinigung zur Unterhaltung des Apparates und zur Deckung der Wirtschaftsausgaben der Vereinigung abzuführenden und in Prozentsätzen der geplanten Produktionskosten des Betriebes zu ermittelnden Beiträge, deren Höhe die Vereinigung bestimmt, stellen Betriebsausgaben dar und sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes bei dem leistenden Betriebe absetzbar.

d) Verschiedene große deutsche Unternehmen oder auch erst neu gegründete Unternehmen werden in der sowjetischen Besatzungszone als sowjetische Aktiengesellschaften geführt (z. B. die Porzellanmanufaktur Meißen). Hinsichtlich dieser sowjetischen Aktiengesellschaften ist von der Besatzungsmacht bestimmt worden, daß sie den deutschen Steuern nach deutschem Steuerrecht unterliegen. Sie sind somit auch körperschaftssteuerpflichtig. Bei der Gewinnermittlung ist aber zu berücksichtigen, daß sich die hauptsächlichsten Anlagegüter (Grund und Boden, Gebäude, Maschinen) im Eigentum des russischen Staates befinden und von diesem den Aktiengesellschaften pachtweise überlassen sind. Die Aktiengesellschaften entrichten dafür an den russischen Staat eine ihrer Höhe nach nicht von vornherein feststehende Pachtsumme, die als Betriebsausgabe den Gewinn der sowjetischen Aktiengesellschaften mindert. Der russische Staat unterliegt hinsichtlich der ihm zufließenden Pachtsumme nicht der deutschen Körperschaftssteuer.

e) Es gibt Unternehmen in Form von Körperschaften, die wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell derart in ein anderes Unternehmen eingegliedert sind, daß ihnen jede Selbständigkeit mangelt, sie vielmehr nur Organe des übergeordneten Unternehmens sind. Derartige Organgesellschaften unterliegen aber gleichwohl für sich der Körperschaftssteuer, ihre Gewinne werden also nicht etwa dem Gewinne der jeweilig übergeordneten Körperschaft zugerechnet und dort mit versteuert. Nur, wenn ein Gewinnausschlußvertrag zwischen dem über- und dem untergeordneten Unternehmen abgeschlossen worden ist, erfolgt eine Zusammenrechnung der Gewinne. Näheres s. im Abschnitt „Was ist Einkommen?".

f)Wegen der Kartelle und Syndikate ist am 20. 12. 1941 (RgBl. I, S. 791) eine besondere Verordnung ergangen, die durch einen Erlaß des früheren Reichsministers der Finanzen vom 20. 2. 1943 ergänzt worden ist. Wenn auch durch die Entwicklung der Verhältnisse diese Vorschriften kaum noch Raum zur Anwendung finden, so gelten sie doch noch weiter (vgl. EA KStR 1946, Abschn. 1, Abs. 4) und seien darum hier mit angeführt.

Kartelle und Syndikate mit dem Sitz im Inlande sind ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform unbeschränkt körperschafts-, vermögens- und gewerbesteuerpflichtig. Ihre **Tätigkeit gilt als Gewerbebetrieb.** Ihr Gewinn wird nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt, wenn die Pflicht besteht, Bücher nach den Vorschriften des HGB. zu führen. Werden keine solchen Bücher geführt, so gelten die verschiedenen Vergünstigungen nicht, die an die Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Buchführung geknüpft sind.

Die Verordnung trifft Vorsorge, daß der bei den Kartellen und Syndikaten nicht erfaßte Teil des Vermögens bei den Mitgliedern erfaßt werden kann. **Die Kartelle und Syndikate haben es aber in der Hand, die sachliche Steuerpflicht auf ihre Mitglieder zu verlagern.** Sie haben dann nach besonderem Muster jedem einzelnen Mitgliede seinen Anteil an dem Vermögen und allen anderen ihnen gegenüber bestehenden Forderungen und

Schulden mitzuteilen. Ihrer eigenen Körperschaftssteuererklärung müssen sie dann einen Durchschlag aller Mitteilungen und eine Zusammenstellung aller Einzelabrechnungen, ebenfalls nach besonderem Muster, beifügen. Wieder andere Muster sind für die Fälle vorgeschrieben, bei denen die Bilanzstichtage von Mitglied und Kartell oder Syndikat nicht miteinander übereinstimmen.

Zur **Vermeidung von Doppelbesteuerungen** sind alle Vermögenszuführungen der Mitglieder ihrem Kartell oder Syndikat gegenüber bei diesem gewinnerhöhend, alle Vermögenszuführungen des Kartells oder Syndikats an die Mitglieder aber gewinnmindernde Betriebsausgaben des Kartells oder Syndikats. Ausnahmen gelten für Einzahlungen und Rückzahlungen des Gesellschaftskapitals und für Vermögen, das bei seiner Entstehung bereits bei dem Kartell oder Syndikat der Körperschaftssteuer unterlegen hat.

Kartelle — nicht Syndikate — können eine **Betriebsmittelrücklage bis zu einem Viertel der Jahresunkosten** des abgelaufenen Wirtschaftsjahres und bis höchstens 50 000 DM **steuerfrei bilden,** jedoch muß die Rücklage in der Handelsbilanz besonders ausgewiesen werden.

Die Kartellsteuerverordnung enthält noch Sondervorschriften wegen der Umlage für Stillegungszwecke bei Kartellen, der Schachtelvergünstigung, der Mindestbesteuerung sowie wegen der Steuerpflicht der Mitglieder.

2. Genossenschaften.

Die Genossenschaften sind auf dem Gebiete der KSt den Kapitalgesellschaften grundsätzlich gleichgestellt. Gerade für die Genossenschaften wird aber das vorerwähnte vereinfachte Verfahren, die Steuer in kleinen und kleinsten Fällen großzügig zu pauschalieren, praktisch. Überdies hat eine Verordnung vom 8. 12. 1939 (RGBl. I, S. 2391, RStBl. S. 1189), die noch durch einen RdF-Erlaß vom 11. 12. 1939 (RStBl. S. 1198) ergänzt worden ist, und endlich die KStDV. 1949 mit den §§ 33 bis 36, die die Verordnungen von 1939 ersetzt hat, die folgenden Ausnahmen geschaffen:

a) **Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sind von der KSt. befreit.** Der Geschäftsbetrieb muß sich aber auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen erstrecken (z. B. Dresch-, Pflug- und Zuchtgenossenschaften) oder auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, soweit dies im Bereiche der Land- und Forstwirtschaft liegt (z. B. Molkerei-, Winzer-, Brennerei-, Viehverwertungs- und Eierverwertungsgenossenschaften).

Nur Mitglieder dürfen hierbei beteiligt sein. Zwangsläufige mit Nichtmitgliedern abgeschlossene Gegengeschäfte, die dem Zwecke unmittelbar dienen, und zwingend gebotene Hilfs- und Nebengeschäfte sind jedoch unschädlich. Büroeinrichtungsgegenstände können diese Genossenschaften daher von Nichtmitgliedern beziehen. Auch wenn übergeordnete Behörden einmal Nichmitgliedergeschäfte anordnen, entsteht dadurch an sich keine volle Steuerpflicht, sondern die Gewinne aus den Nichtmitgliedergeschäften werden allein besteuert oder bleiben aus Billigkeitsgründen ebenfalls steuerfrei. Überdies wird bei der Besteuerung von Molkereigenossenschaften ein besonderes Pauschalierungsverfahren (das sogen. „Kieler Verfahren") angewandt. Bei den anderen landwirtschaftlichen Klein- und Kleinstwirtschaften greift das bereits mehrfach erwähnte Pauschalierungsverfahren in weitem Umfange ein.

b) **Gewerbliche Werk- und Lieferungsgenossenschaften können unter bestimmten Voraussetzungen Eigenkapital steuerfrei bilden.** Ihr Geschäftsbetrieb muß sich auf die gemeinschaftliche Benutzung von Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenständen. die der technischen Durchführung des Betriebes dienen, oder auf die Bearbeitung oder Verwertung gewerblicher Erzeugnisse erstrecken, die die Mitglieder selbst hergestellt oder bearbeitet oder verarbeitet haben.

Der Gewinn wird hier zunächst wie bei allen Körperschaften festgestellt. Ein Betrag von zwei Dritteln der eingezahlen Geschäftsguthaben ist dann der Höchstbetrag der steuerfreien Rücklagen. Bereits vorhandene Rücklagen werden auf den Höchstbetrag angerechnet.

c) **Bei Kreditgenossenschaften,** die Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren, **ermäßigt sich die Steuer auf ein Drittel.** Die Feststellung daß Kredite nur an Mitglieder gewährt worden sind, trifft in für die Finanzämter bindender Weise der zuständige genossenschaftliche Prüfungsverband.

Vielfach betreiben Kreditgenossenschaften auch noch das Warengeschäft. In solchen Fällen kommt es darauf an, welcher Geschäftszweig überwiegt. Die Finanzämter sollen eine Genossenschaft ohne weitere Prüfung dann zu den Kreditgenossenschaften rechnen, wenn das Überwiegen des Kreditgeschäfts bescheinigt wird oder wenn die Kreditgenossenschaft den zulässigen „Zinsvoraus“ vergütet. Ist das nicht der Fall, dann werden die Rohgewinne aus dem Geld- und Kreditgeschäft mit denen aus dem Warengeschäft verglichen. Sind die erstgenannten Rohgewinne höher, dann liegt eine Kreditgenossenschaft vor, für die die Steuer auf ein Drittel zu ermäßigen ist. Waren- und Verbrauchergenossenschaften gehören aber niemals zu den Kreditgenossenschaften.

In der Ostzone werden für die Beurteilung, welcher Geschäftszweig überwiegt, die Rohgewinne aus dem Geld- und Kreditgeschäft und die Rohgewinne aus dem Warengeschäft der letzten drei vor dem 8. 5. 1945 liegenden Wirtschaftsjahre miteinander verglichen, damit die durch die ungewöhnliche wirtschaftliche Konstellation in den Jahren nach 1944 entstandenen Zufälligkeiten ausgeschaltet werden.

Eine Spar- und Darlehnskase kann dann ohne weiteres als Kreditgenossenschaft behandelt werden, wenn ihr das Recht, den sogen. „Zinsvoraus“ zu gewähren, zusteht. Von einem Vergleiche der Rohgewinne kann dann abgesehen werden.

Die Körperschaftssteuer von **Zentralkassen ermäßigt** sich ebenfalls auf ein Drittel, wenn die vorgenannten Voraussetzungen bei ihnen vorliegen; das gilt selbst dann, wenn sie in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gekleidet sind.

d) Die den Mitgliedern gewährten Warenrückvergütungen dürfen bis 21. 6. 48 bei der Ermittelung des steuerpflichtigen Gewinnes in dem Verhältnis, in dem die Mitgliederumsätze zum Gesamtumsatze stehen, abgezogen werden (die Warenrückvergütungen werden also insoweit als Ersparnisse der Mitglieder angesehen). Dieser Abzug hat außerdem insoweit zu unterbleiben, als der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnteile hinter dem Betrage einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals zurückbleibt. (§ 5 der Verordnung vom 8. 12. 39).

Die Bestimmungen über die Warenrückvergütungen gelten nach einem Urteil des OFH vom 11. 8. 48 (I- 9/48 S) auch für Nachzahlungen, die eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft an ihre Mitglieder für deren Lieferungen oder Leistungen gewährt.

Gesamtumsatz im Sinne des § 5, Abs. 1 der Genossenschaftsverordnung vom 8. 12. 39 ist die Summe der bei der Umsatzsteuerveranlagung zugrunde gelegten steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätze, während bei den Mitgliederumsätzen alle zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern getätigten Geschäfte zu berücksichtigen sind.

Diese Regelung über die Warenrückvergütungen gilt nicht für Verbrauchergenossenschaften.

Für die Zeit vom 21. 6. 48 ab gilt in den Westzonen § 36 KStDV. 1949, welcher bestimmt, daß Warenrückvergütungen an Mitglieder nur dann abzugsfähig sind, wenn die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet sind. Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder sind Betriebsausgaben. Bei Einkaufs- und Verbrauchergenossenschaften ist zur Feststellung dieser Beträge das Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz maßgebend, bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften das Verhältnis des Wareneinkaufes bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf. Der sich aus dem Mitgliedergeschäft ergebende Gewinn bildet für den Abzug der Warenrückvergütungen an Mitglieder die obere Grenze. Nachzahlungen einer Genossenschaft für Lieferungen oder Leistungen und Rückzahlungen von Unkostenbeiträgen werden wie Warenrückvergütungen behandelt.

Den Konsumgenossenschaften ist in der Ostzone eingeräumt worden, vom Gewinne absetzbare Warenrückvergütungen bis zur Höhe 5 v. H. der getätigten Umsätze als Betriebsausgaben geltend zu machen. Dabei zählen zu den Umsätzen mit Mitgliedern bei den Konsumgenossenschaften auch die Umsätze eines Mitgliedes für sich und seine Familienangehörigen, soweit diese auf Grund der Lebensmittelkarte eingetragene Kunden sind.

Erwähnt sei in diesem Zusammenhange noch, daß in der Ostzone Konsumgenossenschaften, die sich in schwieriger wirtschaftlicher Lage befinden, auf Antrag aus Billigkeitsgründen lediglich mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen und aus Landwirtschaft zur Besteuerung nach dem Einkommen oder Ertrag herangezogen werden, ein Verfahren, das dem § 11 Ziff. 4 des KStG 1925 entspricht und das für alle Konsumgenossenschaften allgemein auch in der britischen Zone eingeführt worden ist.

In der sowjetischen Besatzungszone hat man allgemein für alle Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften bestimmt, daß sie die ihren Mitgliedern gewährten Warenrückvergütungen für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen oder Ertrag als Betriebsausgaben absetzen können, jedoch nur in dem Verhältnis, in dem die Umsätze mit Mitgliedern zum Gesamtumsatz stehen. Die zweite Voraussetzung (Nichtanerkennung des Abzuges insoweit, als der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile hinter dem Betrage einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals zurückbleibt) ist also weggefallen.

Kreditgenossenschaften, die auch das Warengeschäft betreiben, aber steuerlich als Kreditgenossenschaft behandelt werden, können die Vergünstigung, die Warenrückvergütung steuerfrei abzusetzen, nicht in Anspruch nehmen; denn sie genießen bereits die Vergünstigung, daß sich

bei ihnen die KSt auf ein Drittel ermäßigt. Überwiegt aber das Warengeschäft, so entfällt bei ihnen die erwähnte Vergünstigung, dafür aber können sie die Vergünstigung auf dem Gebiete der Warenrückvergütungen in Anspruch nehmen.

Ein RdF-Erlaß vom 1. 10. 1944 (Reichssteuerbl. S. 625) hatte für das Gebiet der Warenrückvergütungen einschränkende Bestimmungen gebracht. Der OHF hat mit Urteil I — 9/48 S vom 11. 8. 48 diesen Erlaß für rechtsunwirksam erklärt. Infolgedessen sind die Verwaltungsanordnungen der drei süddeutschen Länder in Ziff. 27, Abs. 5 der KStR 1946 ebenfalls als rechtsunwirksam zu betrachten (vergl. auch die KStER des Fin. Min. Nordwürttemberg-Baden vom 18. 12. 48). Auch in der sowjetischen Besatzungszone wird der Erlaß vom 1. 10. 44 als überholt angesehen.

e) In der Ostzone ist am 31. 1. 48 ein Runderlaß ergangen, der verschiedene Vergünstigungen bei der Reorganisation des Genossenschaftswesens, insbesondere bei der Verschmelzung von Genossenschaften, gebracht hat. Die Vergünstigungen liegen aber hauptsächlich auf dem Gebiete der Grunderwerbsteuer und nur im ganz geringem Umfange auch auf dem Gebiete der Körperschaftssteuer.

f) Insoweit, als die Warenvergütungen körperschaftssteuerpflichtig sind, sind sie auch kapitalertragssteuerpflichtig. Wenn dabei den Genossenschaften Versehen unbedeutenden Ausmaßes unterlaufen sind, sollen die Finanzämter von einer Berichtigung absehen.

3. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit erheben, wie auch andere Versicherungsunternehmen, Beiträge. Diese Beiträge sind aber keine steuerbegünstigten Mitgliederbeiträge im Sinne des für Vereine geltenden § 8 KStG.

Im übrigen wird auf die teilweise für alle und teilweise für bestimmte Versicherungsunternehmen geltenden besonderen Vorschriften verwiesen, auf die in den späteren Abschnitten „Was ist Einkommen?“ und „Die Mindestbesteuerung“ eingegangen ist.

4. Sonstige juristische Personen des privaten Rechts, insbesondere die Vereine.

Die sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts umfassen alle juristischen Personen, die nicht juristische Personen des öffentlichen Rechts sind (Reichsfinanzhof, Urteil vom 20. 12. 40, RStBl. 1941, S. 159). Hierher gehören insbesondere die eingetragenen Vereine. Für sie gilt die Vorschrift des § 8 KStG., wonach **für die Ermittelung des Einkommens die auf Grund der Satzungen erhobenen Mitgliederbeiträge außer Ansatz** zu bleiben haben. Mitgliederbeiträge in diesem Sinne sind Beiträge, die die Mitglieder lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach den Satzungen zu entrichten haben. Sie können ihrer Art und Höhe nach in der Satzung genau bestimmt sein, es kann in der Satzung auch ein bestimmter Berechnungsmaßstab für die Beiträge vorgesehen sein, und es kann endlich in der Satzung ein Organ (z. B. die jährliche Mitgliederversammlung) bestimmt sein, das die Beiträge für eine bestimmte Zeit und in einer bestimten Höhe festzusetzen hat.

Infolgedessen haben Vereine teilweise steuerfreie und teilweise steuerpflichtige Einkünfte. Für sie gilt daher § 13 des Gesetzes, wonach in solchen Fällen Ausgaben nur insoweit abgezogen werden dürfen, als sie mit steuerpflichtigen Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhange stehen. Besteht das Einkommen nur aus Einkünften, von denen ein Steuerabzug zu erheben ist, so ist überhaupt kein Abzug von Ausgaben zulässig.

Beispiel: Bei den Rabattsparvereinen sind z. B. die sogenannten Markenblockaufgelder und die Eintrittsgelder steuerfrei, da sie als Mitgliederbeiträge anzusehen sind. Die damit in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhange stehenden Ausgaben, z. B. für die Markenbücher, in die die Hausfrauen die Marken einkleben, und für die Markenausgabe, sind also nicht abzugsfähig. Steuerpflichtig sind Zinseinkünfte, Gewinne aus nicht eingelösten Marken und dergl. Die damit im Zusammenhange stehenden Ausgaben (z. B. Bankspesen) sind davon abzugsfähig. Ausgaben allgemeiner Art, von denen man nicht sagen kann,ob sie mit steuerpflichtigen oder steuerfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen (z. B. für Verwaltungsspesen, Mieten und dergl.), sind in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die steuerfreien und steuerpflichtigen Einnahmen zu den Gesamteinnahmen stehen, und insoweit, als ihr Anteil auf den steuerpflichtigen Einnahmeteil entfällt, abziehbar.

In Abschn. 8 EA KStR 1946 ist bestimmt worden, daß die Regelung in Abschn. 4, Abs. 1 KStR 1946 (Abstandnahme von einer Veranlagung, wenn voraussichtlich ein Einkommen unter 750 DM vorliegt, großzügige Pauschalierung bei Einkommen zwischen 750 und 2 000 DM) auch gilt für Kleingärtnervereine, Kleingartenverbände, Siedlerverbände, Kleintierzüchtervereine, Tierzüchtervereine, Tierzüchtergenossenschaften und Spitzenverbände der Tierzüchtervereinigungen, für Hausbesitzer-, Grundbesitzer- und Mietervereine. Darüber hinaus kann auch bei der Ermittlung des körperschaftssteuerpflichtigen Einkommens dieser Steuerpflichtigen nur ein Teil der Beitragseinnahme, mindestens aber 20 v. H. dieser Beitragseinnahme, als steuerpflichtige Einnahme angesetzt werden, wobei diese Einnahmen vorher um die Beträge zu kürzen sind, die an die Landesverbände und an den Spitzenverband abgeführt worden sind. Die Steuerpflicht aller anderen Einnahmen bleibt unberührt, die abzugsfähigen Ausgaben sind nach dem Verhältnis der Gesamteinnahme zu den steuerpflichtigen Einnahmen zu ermitteln.

In der sowjetischen Besntzungszone sind fast alle Vereine aufgelöst worden. Die VAR 1948 enthalten für die Tierzüchterverbände die Sondervorschrift, daß diese Verbände, wenn ihre Beitragseinnahmen 10 000 DM nicht übersteigen, steuerfrei, wenn die Beitragseinnahmen bis zu 5 000 DM betragen, mit 50 v. H., und, bei höheren Beitragseinnahmen , mit 75 v. H. der Beitragseinnahmen als steuerpflichtig zu behandeln sind. Entsprechend sind auch nur 50 oder 75 v. H. der mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhange stehenden Ausgaben abzugsfähig. (Vgl. wegen der Züchterverbände auch den Sammelerlaß des Min. d. Fin. von Rheinland-Pfalz vom 7. 3. 49).

5. Stiftungen, nicht rechtsfähige Vereine, Zweckvermögen und dergl. sind alle dann körperschaftssteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG. noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.

Auch hier wird Abschnitt 34, Abs. 1 KStR 1946 in weitem Umfange praktisch werden. Ebenso findet der unter der vorstehenden Ziffer gebrachte Hinweis auf die Steuerfreiheit der Mitgliederbeiträge Anwendung. So sind z. B. die Freien Gewerkschaften, die an sich nach § 1, Abs. 1, Ziff. 5 KStG. unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig sind, hinsichtlich ihrer Mitgliedsbeiträge steuerfrei, auch wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Anders aber bei den Arbeitgeber- und Arbeitnehmerverbänden. Sie fallen ebenfalls unter die Vorschrift des § 1, Abs. 1, Ziff. 5 KStG., bei ihnen sind aber die Mitgliederbeiträge nach § 8 nicht absetzbar, weil hier die Beitragszahlungen vorwiegend im eigenen wirtschaftlichen Interesse jedes einzelnen Mitgliedes geleistet werden, also die Eigenschaft einer Gegenleistung zu einer Leistung des Verbandes haben. Vergl. aber im übrigen wegen der steuerlichen Behandlung der Berufsverbände in den Westzonen die neue Ziffer 8 des § 4, Abs. 1, KStG (Steuerfreiheit). Über die Steuerpflicht der Wirtschaftsverbände haben die einzelnen Länder in den Westzonen Sondervorschriften erlassen; vergl. den Sammelerlaß vom 7. 3. 49 des Min. d. Fin. von Rheinland-Pfalz.

Die politischen Parteien sind in den Westzonen für 1946 unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, ihre Mitgliedsbeiträge genossen aber die Steuerfreiheit nach § 8 KStG.

In der sowjetischen Besatzungszone hat man mit § 15 der Richtlinien zum KRG Nr. 12 bestimmt, daß alle Unternehmen, die auf Grund von Anordnungen der Besatzungsmacht oder deutscher Behörden oder die als herrenlos beschlagnahmt worden sind oder von Treuhändern verwaltet werden, vom Tage der Beschlagnahme ab bis zum Beginne des Tages, an dem sie rechtswirksam an den früheren Eigentümer oder auf ein Land oder an einen sonstigen Berechtigten übergehen, für die Zwecke der Einkommensbesteuerung als Zweckvermögen anzusehen und damit der KSt zu unterwerfen sind.

Für die unter § 1, Abs. 1, Ziff. 5 KStG. fallenden Steuerpflichtigen wird häufig Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit, Mildtätigkeit oder wegen Verfolgung kirchlicher Zwecke in Frage kommen (s. den folgenden Abschnitt II unter 6).

6. Das Gesetz erklärt auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts für steuerpflichtig.

Es spricht also nicht von Gewerbebetrieben, sondern von „Betrieben gewerblicher Art“. Der Unterschied zum Gewerbebetrieb ist darin zu erblicken, daß bei dem Betriebe gewerblicher Art die Absicht, Gewinn zu erzielen, nicht erforderlich ist. Für den Betrieb gewerblicher Art ist aber Voraussetzung, daß er eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit hat, sonst kann keine Steuerpflicht eintreten. § 1 der Ersten KStDVO erblickt diese wirtschaftliche Selbständigkeit im Vorhandensein einer besonderen Leitung in einem geschlossenen Geschäftskreise, in der Buchführung oder in einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal.

Die Verpachtung eines solchen Betriebes steht einem Betriebe gewerblicher Art gleich. Durch eine Verpachtung kann sich also eine Körperschaft des öffentlichen Rechts der Steuerpflicht nicht entziehen. Das gilt auch für jede andere entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten zu Betriebszwecken dieser Art.

Eine bloße Raumüberlassung führt nicht zur Steuerpflicht. Wird aber Inventar mitverpachtet, dann unterliegt die ganze Pachtsumme für Räume und Inventar der KSt (RFH-Urt. Bd. 47, S. 220 ff der Amtl. Sammlung). Der OFH hat aber in der Vermietung eines Theaters mit Bestuhlung die Bestuhlung nicht als Inventar, sondern nur als besondere Ausstattung des Theaters angesehen (Urt. I 2/47 U vom 13. 9. 47).

Steuerfreiheit genießen land- und forstwirtschaftliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Der RFH hatte die Eigenschaft einer Körperschaft als solcher des öffentlichen Rechtes nur anerkannt, wenn sie nach Reichsrecht eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sein konnte; dem Landesrecht hatte er keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen. Der OFH hat entgegen dieser Rechtsprechung das Landesrecht als maßgeblich erklärt (Urt. vom 12. 2. 46, Amtsbl. des Bayr. Staatsmin. d, Fin. von 1946, S. 60, auch DStZtg. 1947, S. 88; das Urteil ist durch Urt. I 6/46 vom 17. 7. 47 bestätigt worden.)

Es kommt häufig vor, daß ein Betrieb gewerblicher Art selbst wieder die Eigenschaft einer Körperschaft des öffentlichen Rechts hat. Auch dann tritt unbeschränkte Steuerpflicht ein. Ist aber der Betrieb in eine privatrechtliche Form gekleidet, z. B. in die Form einer Gesellschaft des Handelsrechts, so wird er nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert. Ist diese Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft, so ist sie schon als solche nach § 1, Abs. 1, Ziff. 1 und nicht Ziff. 6 steuerpflichtig. Wenn aber die Körperschaft des öffentlichen Rechtes eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung zur Führung eines Betriebes benutzt, so ist die nicht rechtsfähige Personenvereinigung ein öffentlicher Betrieb, für den die Vorschrift der Ziff. 6, nicht aber die für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen geltende Vorschrift der Ziff. 5 gilt. § 8 KStG. (Vergünstigung hinsichtlich der Mitgliederbeiträge) kommt also für die Personenvereinigung dann nicht in Betracht.

Die Körperschaftssteuerpflicht ist nicht daran geknüpft, daß der Betrieb seine Erzeugnisse an Dritte absetzt. Die Steuerpflicht ist also auch gegeben, wenn der Betrieb nur für den eigenen Bedarf der Körperschaft des öffentlichen Rechtes (z. B. für eine Stadtgemeinde) arbeitet.

Hauptsächlich kommen als Betriebe gewerblicher Art die sogen. Versorgungsbetriebe in Betracht. Darunter versteht man die Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme oder die dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetriebe dienen. Der ehemalige Reichskommissar für die Preisbildung hat am 4. 3. 1941 eine auch jetzt noch gültige Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe zur Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände erlassen. Die nach dieser Anordnung zulässigen **Konzessionsabgaben** werden nach einem Ministerialerlaß vom 19. 7. 1941 (Reichssteuerbl. S. 529) **auch steuerlich als Betriebsausgaben anerkannt.**

Die Anordnung trifft Vorsorge, daß der steuerliche Gewinn nicht durch zu hohe Konzessionsabgaben ganz oder zu einem unangemessen großen Teil aufgezehrt wird. Darum bestimmt § 5 der Anordnung, daß Konzessionsabgaben, soweit solche überhaupt nach §§ 2 und 3 der Anordnung erhoben werden dürfen (sie sind z. B. ausgeschlossen bei Gemeinden von unter 3 000 Einwohnern), nur insoweit anzuerkennen sind, als durch die Abführung die ordnungsmäßige Weiterführung des Versorgungsunternehmens nicht gefährdet wird. Bei Eigenbetrieben und Eigengesellschaften von Gemeinden oder Landkreisen muß wenigstens eine Verzinsung des Eigenkapitals von 4 v. H. und die Bildung ausreichender Rücklagen, bei anderen Unternehmen für das Stamm- oder Gesellschaftskapital ein angemessener Gewinn gewährleistet sein. Diese Bestimmung des § 5 der Anordnung hatte ein Erlaß des früheren RdF vom 8. 2. 44 (RStBl. S 49) außer Kraft gesetzt, doch dürfte dieser Erlaß und damit die Außerkraftsetzung der Vorschrift des § 5 rechtsunwirksam sein.

In der Ostzone sind vielfach (so in Sachsen-Anhalt) die Absätze 1 bis 5 des § 5 der Anordnung gestrichen worden. Teilweise, so z. B. in Sachsen, ist bestimmt worden, daß die Gemeinden mit mehr als 3 000 Einwohnern berechtigt sind, Konzessionsabgaben nach den vertraglichen Sätzen zu erheben, nach denen sie im Durchschnitt der Kalenderjahre 1945 bis 1947 gezahlt worden sind oder zu zahlen waren; dies gilt aber nicht, wenn der Versorgungsbetrieb ohne steuerpflichtigen Gewinn gearbeitet hat oder soweit infolge der Zahlung der Abgabe in der Steuerbilanz ein Verlust entstehen würde; hiernach kann also die Konzessionsabgabe höchstens bis zum Betrage des steuerpflichtigen Gewinnes erhoben werden.

Auch in den Westzonen haben sich neuere Erlasse mit der Abzugsfähigkeit der Konzessionsabgaben befaßt, so z. B. die KStER 1947 des Fin. Min. Nordwürttemberg-Baden vom 18. 12. 48 und der Sammelerlaß des Min .d. Fin. von Rheinland-Pfalz vom 7. 3. 49. Vergl. auch die FLSt-Entsch. S 1216-6/275/R. vom 29. Mai 1948 in der DStZ 1948, S. 198, und daselbst S. 192 wegen der oft sehr schwierigen Berechnungen.

Betriebe, die von Körperschaften des öffentlichen Rechts überwiegend zur Ausübung der öffentlichen Gewalt unterhalten werden, sind **Hoheitsbetriebe,** gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art und **sind steuerfrei.** §4 der Ersten KStDVO rechnet dazu Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Leichenverbrennung oder zur Desinfektion oder zur Müllbeseitigung oder Straßenreinigung oder zur Abführung von Spülwasser und Abfällen, ferner Schlachthöfe usw. **Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt liegt immer dort vor, wo Leistungen in Frage stehen, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist.** Auch Schülerheime können daher Hoheitsbetriebe sein, und ebenso Betriebe von Trägern der öffentlichen Sozialversicherung, wenn sich ihr Wirkungskreis auf die ihnen gesetzlich obliegenden oder durch Satzung auferlegten Sachleistungen an die Versicherungspflichtigen beschränkt (eine Ortskrankenkasse unterhält z. B. eine Bade- und Lichtheilanstalt). Anders, wenn Leistungen auf Grund freiwilliger Versicherungen bewirkt werden. Dann handelt es sich um steuerpflichtige Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes, ebenso wie bei Erholungsheimen, Kantinen usw., die ein öffentlich-rechtlicher Versicherungsträger unterhält.

In der Ostzone sind z. B. die Autotransportgemeinschaften wegen Ausübung öffentlicher Gewalt körperschaftssteuerfrei.

Enteignete und nunmehr in der Hand des Volkes befindliche Anteile an offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften werden hingegen in der Ostzone als Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes behandelt. Enteignete Anteile an Kapitalgesellschaften sind jedoch Vermögenswerte, hinsichtlich deren lediglich eine Vermögensverwaltung ausgeübt wird, also keine Betriebe.

Der OFH hat mit Urt. I 6/46 vom 17. 7. 47 ausgesprochen, daß in einer einfachen Vermögensverwaltung ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes nicht erblickt werden kann, auch wenn ein sehr umfangreiches Vermögen verwaltet wird; denn es liegt hier keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 1 KStG vor. Dieselbe Ansicht hatte bereits der RFH vertreten gehabt (Bd. 43, S 286 der Amtlichen Sammlung).

Bisweilen, so z. B. bei Gemeinden, dient ein Betrieb sowohl hoheitlichen als auch gewerblichen Aufgaben. Überwiegen die letzteren, so besteht in vollem Umfange Steuerpflicht, überwiegen die hoheitlichen Aufgaben, so bleiben auch die Gewinne aus den gewerblichen Verrichtungen steuerfrei.

Im Falle der Steuerpflicht können aber etwaige bei Erfüllung der hoheitlichen Aufgaben entstandene Verluste gewinnbringend geltend gemacht werden (Urt. d. RFH v. 19. 6. 40,RStBl. 1941, S. 34).

Ein Erlaß des ehemaligen Reichsministers der Finanzen vom 22. 2. 1941 (Reichssteuerbl. S. 161) trifft noch Sondervorschriften wegen der Veräußerung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und wegen des Verlustabzuges bei solchen Betrieben.

II. Die Steuerbefreiungen

Allgemeine Vorschriften für die Steuerbefreiung

Die sämtlichen Befreiungen gelten nicht hinsichtlich des Steuerabzuges vom Kapitalertrage. Einer sonst steuerfreien Körperschaft wird also die entrichtete Kapitalertragssteuer nicht erstattet.

Die Steuerbefreiungen nach § 4, Abs. 1, Ziff.3 bis 7 gelten nicht für beschränkt Steuerpflichtige, wahrscheinlich auch nicht die Ziff. 8 und 9, hinsichtlich derer noch Bestimmungen zu erwarten sind.

Wer ist körperschaftssteuerfrei?

A. Die persönlichen Befreiungen betreffen in den Westzonen gemäß § 4 folgende Körperschaften:

1. Die **Deutsche Reichspost**, die **Deutsche Reichsbahn**, das Unternehmen **„Reichsautobahnen“**, die **Monopolverwaltungen** des Reiches und die **staatlichen Lotterieunternehmen.**

2. Die **Reichsbank**, die **Bank deutscher Länder**, die **Deutsche Rentenbank** und die **Deutsche Rentenbank-Kreditanstalt.**

3. **Staatsbanken** und **Landeszentralbanken,** soweit sie Aufgaben staatswirtschaftlicher Art erfüllen.

4. **Die öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen,** soweit sie der Pflege des eigentlichen Sparverkehrs dienen.

Die Bausparkassen sind keine Sparkassen im Sinne dieser Gesetzesvorschrift.

Der Begriff „Sparverkehr“ ergibt sich aus §§ 22 ff. des Gesetzes über das Kreditwesen vom 5. 12. 1934 (RGBl. I, S. 1203). Um eine völlig zutreffende Besteuerung herbeizuführen, ist an sich erforderlich, daß die Sparkassen eine getrennte Buchführung je für den eigentlichen Sparverkehr und für die sonstigen Geschäfte eingerichtet haben. Da das aber weithin noch nicht durchgeführt ist, erfolgte hier die Veranlagung zunächst vielfach noch im Wege der Schätzung oder Pauschalierung. Bei Ausgliederung des steuerpflichtigen Gewinnteiles wurde von der Schuldenseite der Bilanz ausgegangen. Ab 1941 ist zwecks weiterer Vereinfachung bestimmt worden, daß in jedem Falle 20 v. H. des Einkommens der Sparkassen als steuerpflichtig zu behandeln sind und daß Sondergewinne und Sonderverluste nicht mehr besonders berücksichtigt werden. Das gilt aber nicht für die Sparkassen, die sich auf das reine Spargeschäft beschränken und darum völlig steuerfrei sind (Abschn. 9 KStR 1946).

Wird das Sparkassengeschäft im Rahmen eines allgemeinen Bankbetriebes betätigt, so gelten keine Steuervergünstigungen. Das Bestehen einer Staatsaufsicht ist jedoch ein Anzeichen dafür, daß die Sparkasse eine steuerbegünstigte Sparkasse ist (OFH Urt. I 6/47 vom 17. 7. 47).

5. **Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften** und ähnliche Realgemeinden.

Hinsichtlich eines Gewerbebetriebes, der über den Rahmen eines Nebenbetriebes hinausgeht, sind sie jedoch steuerpflichtig, auch wenn der Betrieb verpachtet ist.

Die hier genannten Realgemeinden müssen stets eine gemeinschaftliche Eigennutzung einer land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienenden Bodenfläche zum Gegenstande haben.

6. **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die** nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar **kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen.** Unterhalten sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht, so sind sie insoweit steuerpflichtig.

Die Erste KStDVO enthielt in den §§ 9 bis 11 hierzu noch weitere Bestimmungen, die jedoch durch eine Verordnung vom 16. 12. 1941 zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes („Gemeinnützigkeitsverordnung, Reichssteuerbl. S. 937“) außer Kraft gesetz worden sind. Diese Gemeinnützigkeitsverordnung ist in den Westzonen verschiedentlich den heutigen Rechtsanschauungen entsprechend geändert worden, vergl. u. a. für die britische Zone den Erl. FLSt. vom 27. 2. 48 (StuZBl. 1948, Nr. 8), für das französische Besatzungsgebiet den RdErl. (Nr. 10165) des Bad. Fin. Min. vom 7. 10. 46.

Die §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes enthalten die Bestimmungen, welche Zwecke g e m e i n n ü t z i g e, m i l d t ä t i g e u n d w e l c h e k i r c h l i c h e i m S i n n e d e r S t e u e r g e s e t z e sind. Es kann hier

nicht auf alle Einzelheiten eingegangen werden. Bemerkt sei nur, daß gemeinnützig solche Zwecke sind, durch deren Erfüllung ausschließlich und unmittelbar die Allgemeinheit gefördert wird. Die Beschränkung auf einen engen Personenkreis zerstört also diese Voraussetzung. Wenn von mehreren Zwecken einzelne das Wohl oder die wirtschaftliche Förderung der Mitglieder im Auge haben, dann liegt keine ausschließliche Förderung der Allgemeinheit vor und die Steuerfreiheit geht verloren (OFH III 35/48 vom 31. 1. 49). Darum sind auch Kleingarten- und Siedlerverbände in der Regel nicht gemeinnützig (s. auch RdF. Erl. vom 10. 4. 40 und 9. 12. 41). Mildtätig sind solche Zwecke, die ausschließlich und unmittelbar auf die Unterstützung Bedürftiger gerichtet sind. Bedürftig ist, wer nicht mehr als das Dreifache der Richtsätze, die von den Verbänden der Bezirksfürsorge für die Gewährung öffentlicher Unterstützungen aufgestellt sind, als Einkommen hat und daneben kein Vermögen, das die wirtschaftliche Lage nachhaltig verbessern kann. Kirchlich sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung eine Religionsgesellschaft des öffentlichen Rechtes ausschließlich und unmittelbar gefördert wird. Kirchliche Zwecke sind stets gleichzeitig auch gemeinnützige Zwecke (OFH I 1/46 vom 12. 2. 46).

Da die Worte „auschließlich und unmittelbar" bei allen drei steuerbegünstigten Zwecken als Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung wiederkehren, so hat die Gemeinnützigkeitsverordnung in ihren §§ 3 bis 11 den Begriff der Ausschließlichkeit und in § 12 den der Unmittelbarkeit näher erläutert. Es kann auch insoweit hier nicht auf die Einzelheiten eingegangen werden. Erwähnt sei aber, daß das Vorhandensein eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (der Gegensatz zum Gewerbebetrieb liegt bei einem wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe in dem Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht) die Ausschließlichkeit und damit die Steuerfreiheit zerstört. Ausnahmebewilligungen sind aber möglich. Auch schadet ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dann nichts, wenn ohne ihn der gemeinnützige Zweck gar nicht erfüllt werden könnte. So liegt z. B. ein steuerlich unschädlicher Hilfsbetrieb vor, wenn eine Pflegeanstalt einen landwirtschaftlichen Betrieb zur Beschäftigung ihrer schwachsinnigen Pfleglinge unterhält (OFH I 17/46 U vom 13. 9. 47). Diese Vorschrift des § 9, Abs. 4 der Gemeinnützigkeitsverordnung hat in sehr vielen Fällen die Bewilligung der Steuerfreiheit ermöglicht.

Die Unmittelbarkeit bedingt, daß der Zweck durch die Körperschaft selbst erfüllt werden muß. Es genügt also nicht, wenn Geldmittel einer anderen Stelle zugeführt werden, damit diese einen gemeinnützigen oder mildtätigen Zweck durchführe; das wäre nur eine mittelbare Zweckerfüllung.

> Es kann denen, die sich für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit usw. einsetzen, gar nicht genug angeraten werden, eine Satzung, die stets vorhanden sein muß, unter genauester Beachtung der Vorschriften der Gemeinnützigkeitsverordnung aufzustellen, damit später unliebsame Überraschungen vermieden werden.

Am besten bedient man sich dazu eines erfahrenen Fachmannes; denn auch Formalvorschriften müssen erfüllt werden, so z. B. die über die sogen. „Vermögensbindung" (§§ 14, 15 der Gem.VO), damit die Steuerbefreiung eintreten kann und gewahrt bleibt. Wo in bestehenden Satzungen

die Bestimmung über die Vermögensbindung noch fehlt, ist in den Westzonen (nicht in der Ostzone) zur Behebung des Satzungsmangels noch eine Frist bis Ende 1950 eingeräumt worden, auf deren Einhaltung nachdrücklichst hingewiesen sei.

Die gerade die Religionsgesellschaften, kirchlichen Einrichtungen, Klöster, geistliche Orden usw. betreffenden nachteiligen Bestimmungen der Gem. VO sind nach 1945 in den Westzoonen beseitigt worden. **Auch die Rechtsprechung des RFH ist auf diesem Gebiete als weithin überholt zu betrachten.**

In der Ostzone ist die Gem. VO bisher nicht geändert worden. Nur Art. I des Kontrollratsgesetzes Nr. 12 erfordert es und bietet die Handhabe, das Gedankengut einer vergangenen Zeit außer Betracht zu lassen.

Erfüllt die Satzung einer Körperschaft nicht alle Voraussetzungen der Gem. VO, so entfällt die Steuerfreiheit überhaupt. Wird einmal nicht satzungsgemäß verfahren, so entfällt die Steuerfreiheit auch, aber nur für das Jahr, in dem die tatsächliche Geschäftsführung nicht mit den Satzungsbestimmungen in Einklang gestanden hat. Wenn aber einmal auf Grund behördlichen Zwanges nicht satzungsgemäß verfahren werden muß, so fällt dadurch nicht die Steuerfreiheit fort (FLSt, Entsch. S 1216 — 69 Re vom 21. 6. 47, DStZtg. 1948, S. 128).

7. **Rechtsfähige Pensions-, Witwen-, Waisen-, Sterbe-, Kranken-, Unterstützungskassen** und sonstige rechtsfähige Hilfskassen für Fälle der Not und der Arbeitslosigkeit sind ebenfalls unter gewissen Bedingungen von der KSt. befreit.

Jetzt sind also nur noch die r e c h t s f ä h i g e n sozialen Kassen befreit, während nach früherem Recht auch für nicht rechtsfähige Steuerfreiheit bestand. Die rechtsfähigen Kassen müssen aber, wenn sie Steuerfreiheit genießen wollen, folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. **Es muß sich um soziale Kassen handeln, die einen der genannten Zwecke oder mehrere davon verfolgen.** Wird noch ein anderer Zweck nebenher verfolgt, z. B. das Spargeschäft oder ein Siedlungsvorhaben, so entfällt die Steuerfreiheit. Wird jedem Mitglied eine Beihilfe gewährt, gleichgültig, in welcher Vermögenslage es sich befindet, oder dient eine Kasse nur den Interessen von Geschäftsführern oder Vorstandsmitgliedern, die an der Gesellschaft wesentlich beteiligt sind, so liegt keine „soziale Kasse“ vor.

2. **Die Kasse muß für Zugehörige oder frühere Zugehörige eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder mehrerer wirtschaftlich miteinander verbundener Geschäftsbetriebe bestimmt sein.** Zu den Zugehörigen rechnen hier auch deren Angehörige im Sinne des § 10 StAnpG. In begründeten Fällen können auf Antrag, über den dann der Minister entscheidet, auch Kassen befreit werden, die für Zugehörige oder frühere Zugehörige mehrerer wirtschaftlich n i c h t miteinander verbundener Geschäftsbetriebe bestimmt sind. Dann müssen aber die Träger der Kasse Gruppenkassen sein, d. h. Geschäftsbetriebe desselben Wirtschaftszweiges darstellen.

Die Zugehörigkeit zu der Kasse muß w ä h r e n d der Zugehörigkeit zu dem Betriebe, welcher der Träger der Kasse ist, erworben worden sein. Eine erst 1940 gegründete Kasse kann also nicht auf die vor ihrer Gründung bereits aus dem Betriebe ausgeschiedenen Gefolgschaftsmitglieder erstreckt werden.

3. Die Mehrzahl der Personen, denen die Kassenleistungen zugute kommen sollen, darf sich nicht aus dem Unternehmer oder seinen Angehörigen und bei Gesellschaften nicht aus den Gesellschaftern oder deren Angehörigen zusammensetzen.

4. **Bei Auflösung der Kasse darf ihr Vermögen** kraft ausdrücklicher Satzungsvorschrift **nur den Leistungsempfängern oder deren Angehörigen zufallen** oder für in der Satzung genau zu bezeichnende ausschließlich gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verwendet werden.

5. Hierzu treten noch die folgenden Bedingungen:

a) **Bei Kassen, die ihren Leistungsempfängern einen Rechtsanspruch auf die Leistungen einräumen, muß die Kasse als Versicherungsunternehmen** nach dem Gesetze über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bausparkassen vom 6. 6. 1931 (RGBl. I, S.315) oder als öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalt **beaufsichtigt werden** und ferner muß der Betrieb der Kasse nach dem Geschäftsplan als soziale Einrichtung sichergestellt sein. Keine soziale Einrichtung liegt vor, wenn das Arbeitseinkommen der Mehrzahl der Leistungsempfänger jährlich 6 000 DM übersteigt oder die Kassenleistungen als Pension 4 000 DM jährlich, als Witwengeld 3 000 DM jährlich, als Waisengeld 1 200 DM jährlich für jede Waise und als Sterbegeld 500 DM als Gesamtleistung übersteigen. Der Betrieb solcher Kassen wird in der Regel als soziale Einrichtung auch dann angesehen, wenn die Rechtsansprüche der Mehrzahl der Leistungsempfänger auf keine höheren als die vorbezeichneten Beträge gerichtet sind.

b) Bei Kassen, die ihren Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch auf die Leistungen einräumen, treten zu den Bedingungen unter Ziff. 1 bis 4 noch die folgenden Bedingungen:

Die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Kasse muß satzungsmäßig und tatsächlich für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert sein, wobei aber keine Bedenken dagegen bestehen, daß die Kassenmittel ganz oder teilweise in dem Betriebe arbeiten, der der Träger der Kasse ist (z. B. als Darlehn der Kasse an den Betrieb; es darf aber keine ungünstige Entwickelung des Betriebes zu befürchten sein); die Belegschaft darf zu laufenden Beiträgen oder zu sonstigen Zuschüssen nicht verpflichtet sein; endlich muß der Belegschaft oder ihren Vertrauensmännern satzungsmäßig und tatsächlich das Recht zustehen, an der Verwaltung sämtlicher der Kasse zufließenden Beträge beratend mitzuwirken.

Vielfach bestehen aus früheren Jahrhunderten noch Stiftungen, Vermögensmassen und dergl., die z. T. nach Landesrecht Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind. Diese gewähren bisweilen Unterstützungen, Renten, Pensionen oder Beihilfen und bezeichnen sich als Pensionskassen, Armenunterstützungskassen, Witwenhilfen oder dergl. Wegen solcher Bezeichnungen liegt aber noch nicht eine Pensions- oder Hilfskasse im Sinne des § 7, Abs. 5, Ziffer 5 der Gemeinnützigkeitsverordnung vom 16. 12. 41 vor. Die Betätigung solcher Gebilde geht dann nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinaus, wenn die Leistungen aus den Erträgen des Vermögens oder aus dem Vermögen selbst erfolgen und etwa erhobene Beiträge lediglich zur Deckung der Verwaltungsunkosten und nicht zur Ansammlung weiteren Vermögens oder zur Bewirkung der nach der Satzung oder dem Statut vorgesehenen Leistungen dienen (Abschn. 10 EA KStR 1946).

In der Ostzone bestehen fast keine Unterstützungskassen mehr.

8. **Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.**

Der Berufsverband muß sich also auf die Wahrnehmung der allgemeinen (ideellen) Berufsinteressen beschränken, sonst wird er körperschaftssteuerpflichtig. Über eine unmittelbare Tätigkeit zur Förderung der geschäftlichen Interessen der Mitglieder kann aber hinweggesehen werden, wenn diese Tätigkeit eine ganz untergeordnete Rolle spielt (RStBl. 1933, S. 1329 ff).

Nach § 13 der KStDV. 1949 sind die Arbeitgeber- und Arbeitnehmerverbände, also auch die Gewerkschaften, und andere Berufsverbände (z. B. Wirtschaftsverbände, Bauvereine, Hausbesitzervereine), wenn ihr Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, steuerfrei.

9. Gesellschaften mbH und Aktiengesellschaften, deren Hauptzweck die Verwaltung des Vermögens für einen rechtsfähigen Berufsverband der in Ziff. 8 bezeichneten Art ist, sofern ihre Erträge im wesentlichen aus dieser Vermögensverwaltung herrühren und ausschließlich dem Berufsverbande zufließen. In § 14 der KStDV. 1949 ist aber darüber hinaus bestimmt worden, daß diese Befreiungsvorschrift auch für Vermögensverwaltungsgesellschaften gelten soll, die nicht die Rechtsform einer GmbH. oder AG. haben.

Sonstige Befreiungen:

a) **Gewisse Wohnungs- und Siedlungsunternehmen** sind nach § 12 der Ersten KStDVO ebenfalls körperschaftssteuerfrei. Die Steuerfreiheit der Hoheitsbetriebe und der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der Körperschaften des öffentlichen Rechts wurde bereits erwähnt.

b) Nach Abschn. 8 EA KStR 1946 sind **gemeindeeigene Schlachtviehmärkte** nicht zur KStR heranzuziehen, gemeindeeigene Nutz- und Zuchtviehmärkte aber nach den allgemeinen Vorschriften zu besteuern

c) Die Einnahmen der öffentlichen **Kurverwaltungen** aus **Kurtaxen** werden nur zu 50 v. H. nach Abzug der darauf entfallenden Ausgaben, die Einnahmen aus der **Kurförderungsabgabe** überhaupt nicht zur KSt herangezogen. Etwaige Ersatz- (Entschädigungs-) beträge für den Ausfall an Kurtaxe und Kurmittelentgelten werden entsprechend behandelt.

d) Für **Wasserkraftwerke** haben eine Verordnung und ein RdF-Erlaß, beide vom 26. 10. 1944, steuerliche Vergünstigungen geschaffen (RStBl. S. 657 und 658).

e) Für **Kapitalverwaltungsgesellschaften** sieht § 10 KStG das Ergehen besonderer Befreiungsvorschriften vor. Als Kapitalverwaltungsgesellschaften bezeichnet der Gesetzgeber Kapitalgesellschaften, die ausschließlich den Erwerb , die Verwaltung und Veräußerung von Aktien, Kuxen, Anteilen oder Genußscheinen anderer Kapitalgesellschaften oder von Schuldverschreibungen zum Gegenstande haben. Bisher sind aber noch keine Befreiungsvorschriften ergangen.

B. In der sowjetischen Besatzungszone sind nach Art. 6 der Steuerreformverordnung, der am 1. 4. 49 in Kraft getreten ist, befreit:

a) **Die Deutsche Notenbank und die Emmissions- und Girobanken** in den Ländern der sowjetischen Besatzungszone.

Die Landeskreditbanken sind also nicht körperschaftssteuerfrei.

Die Garantie- und Kreditbank („Garkrebo“) ist ein russisches Unternehmen.

b) **Staatliche Lotterieunternehmungen und Unternehmungen in öffentlicher Hand, z. B. die Deutsche Post, die Deutsche Bahn, die Spiritus-Direktion und aehnliche.**

c) **Die zugelassenen politischen Parteien und diejenigen Gesellschaften mbH und Aktiengesellschaften,** deren Anteile sich ausschließlich im Besitz einer der zugelassenen politischen Parteien befinden und deren Zweck die Verwaltung des Vermögens der politischen Parteien ist; unterhalten derartige Gesellschaften einen Gewerbebetrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht, so sind sie insoweit steuerpflichtig.

d) **Demokratische Organisationen** nach näherer Bestimmung der Hauptverwaltung Finanzen. (Diese nähere Bestimmungen sind bei Abfassung dieser Zeilen noch nicht ergangen).

e) **Die in § 4, Abs. 1, Ziff. 4 und 6 KStG bezeichneten Unternehmen, Anstalten und Organisationen.**

Es handelt sich also um die öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen, soweit sie der Pflege des eigentlichen Sparverkehrs dienen, und um die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Unterhalten die letztgenannten Körperschaften usw. einen über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so sind sie insoweit steuerpflichtig. Die hinsichtlich der Sparkassen und der gemeinnützigen usw. Körperschaften bereits gebrachten Ausführungen (s. o.) gelten also auch für die Ostzone. Eine ganze Anzahl von Gesellschaften usw. sind in der Ostzone als gemeinnützig erklärt worden, so z. B. die Deutsche Saatzuchtgesellschaft, der Kulturbund zur demokratischen Erneuerung Deutschlands, die Gesellschaft zum Studium der Kultur der Sowjetunion usw.

Daneben sind durch besondere Erlasse in der Ostzone von der KSt freigestellt worden die **Sozialversicherungsanstalten,** die **Hilfsbetriebe der Deutschen Reichsbahn** (Kantinen, Küchen usw.) und die Vereinigungen der gegenseitigen Bauernhilfe (die letztgenannten zunächst für die Jahre 1946 und 1947).

III. Was ist „Einkommen"?

Die Körperschaftsteuer bemißt sich nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Als zeitliche Begrenzung des Einkommens gilt auch im KStG. wie im Einkommensteuergesetz das Kalenderjahr. Das Wirtschaftsjahr braucht nicht mit dem Kalenderjahr übereinzustimmen; jedoch gilt der Gewinn als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. (In den Westzonen hat das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neu-

ordnung von Steuern vom 20. 4. 49 insoweit eine Sonderregelung für Wirtschaftsjahre gebracht, die im Kalenderjahre 1948 begonnen haben und im Jahre 1949 enden). **Die Ermittlung des Einkommens erfolgt nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.** Dazu treten noch einige Sondervorschriften, die nachstehend besprochen werden. Von der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1941 gelten bei der Körperschaftssteuer die §§ 1, 2, 4 bis 6, 8, 9, 12, 13, 14 und 24.

Hierdurch wird die

enge Verbindung mit dem Einkommensteuergesetz

offenbar; denn die Kernparagraphen des Einkomensteuergesetzes (§§ 4—7e) gelten auch für die Gewinnfeststellung der Körperschaften. Da es sich bei der Mehrzahl der Körperschaften, nämlich den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, um buchführungspflichtige Kaufleute handelt, so sind die besonderen für diese geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes („Gewinnermittlung bei buchführungspflichtigen Kaufleuten") besonders zu beachten.

Es gilt auch hier die allgemeine Vorschrift, daß für die Gewinnfeststellungen dasjenige Betriebsvermögen maßgebend ist, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.

Bei der Besprechung des Einkomensteuergesetzes ist die Gewinnfeststellung und die Bewertung ausführlich erläutert worden. Auf diese Abschnitte wird besonders hingewiesen.

Die für die Einkommensteuer geltenden, außerhalb des Einkommensteuergesetzes geregelten Bestimmungen finden natürlich insoweit für die Gewinnermittelung bei der Körperschaftssteuer keine Anwendung, als sie ausdrücklich nur für Einzelpersonen oder Personengesellschaften Geltung haben sollen. § 3 der Steueränderungsverordnung, jetzt § 10, Abs. 1, Ziff. 3 EStG (Steuerfreiheit für einen Teil des dem Betriebe nicht entnommenen Gewinns) gilt z. B. nicht für die Körperschaften. Aber zahlreiche andere Bestimmungen gelten gleichermaßen für die Einkommensteuer- und Körperschaftssteuerpflichtigen. § 15 der KStDV. 1949 enthält eine Zusammenstellung der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und der EStDV., die auch für die Körperschaften gelten. Die §§ 7 a bis e EStG. (§ 7 mit Einschränkung) sind als auf Körperschaften anwendbar bereits erwähnt worden. Von § 10 EStG. gilt nur die Vorschrift über den Verlustvortrag. Von § 16 gilt Absatz 4 nicht für die Körperschaften, so daß also ein Veräußerungsgewinn auch der Körperschaftssteuer unterliegt, wenn er weniger als 10 000 DM beträgt. § 32 a EStG. gilt ebenfalls nicht für die Körperschaften.

Hier soll nur auf einzelne Besonderheiten eingegangen werden.

1. **Die Bewertung eigener Anteile, die sich im Eigentum einer Körperschaft befinden.**

Noch nicht ausgegebene Aktien (Vorrats-, Verwertungsaktien) oder Anteile haben zunächst keinen Wert, so daß auch keine Abschreibungen auf sie erfolgen können. Das gleiche gilt, wenn anläßlich einer Kapitalerhöhung eine Gesellschaft alte Aktien gegen junge eintauscht. Sie hat damit noch kein neues Kapital erlangt. Die eingetauschten alten Aktien sind bei ihr wertlos wie die bisher bei ihr befindlichen jungen Aktien.

Die Anteile haben vielmehr erst nach der Veräußerung einen Wert, im Falle des Umtauschs junger Aktien gegen alte erst nach der Veräußerung der alten Aktien durch die Gesellschaft. **Eine Körperschaft kann mithin eigene Aktien oder Anteile nur bewerten, wenn sie diese im Wirtschaftsverkehr wieder zurückerworben hat.** Als Wert sind dann zunächst die Anschaffungskosten anzusetzen, es sei denn, in dem Kaufpreise sei eine verdeckte Gewinnausschüttung enthalten gewesen.

Wird das Grundkapital einer Aktiengesellschaft infolge einer Kapitalerhöhung erhöht in der Bilanz ausgewiesen, so müssen die noch nicht begebenen jungen Aktien auf der Aktivseite der Bilanz mit dem Nennwerte erscheinen. Verkauft die Gesellschaft später die Anteile über pari, so ist der Mehrerlös als auf gesellschaftsrechtlichem Vorgange beruhend nicht körperschaftssteuerpflichtig. Deshalb kommt es sehr darauf an, ob eine Gesellschaft Anteile erstmalig begibt oder schon im Verkehr gewesene verkauft. Im letzten Falle, z. B. wenn sie die Aktien von einem Konsortium zurückerwirbt und nun erst verkauft, ist der Mehrgewinn körperschaftssteuerpflichtig. Es kommt daher hier viel auf die Zeichnungsbedingungen an.

Eigene Aktien oder Anteile gehören nicht zum Anlage-, sondern zum Umlaufsvermögen (anders als die Beteiligungen; eine Gesellschaft kann nicht an sich selbst beteiligt sein). Sie **sind also in der Handels- und Steuerbilanz gesondert unter dem Umlaufsvermögen auszuweisen.** Daher müssen eigene Anteile am Bilanzstichtage mit dem niedrigeren Teilwert eingesetzt werden (wofür der Börsenkurs einen Anhalt gibt). Ein Wahlrecht mit den (höheren)Anschaffungskosten ist somit ausgeschlossen, es sei denn, es handele sich um ein Aktienpaket, mit dessen Erwerb ein in Geld abschätzbarer Sondervorteil verbunden war, der dann auch, trotz niedrigeren Börsenkurses der Anteile, für einen Verkäufer des ganzen Betriebes wertvoll ist.

Buchverluste anläßlich der Umwandlung eigener Vorzugsaktien in Stammaktien oder eigener Vorzugsaktien mit Mehrstimmrecht in solche ohne Mehrstimmrecht dürfen nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs den steuerlichen Betriebsgewinn nicht mindern. Abschreibungen wegen solcher (drohenden) Verluste sind daher unzulässig.

Bei einer Kapitalherabsetzung (Einziehung von Anteilen) dürfen entstehende Gewinne und Verluste als gesellschaftsrechtliche Vorgänge das Gewinnergebnis nicht beeinflussen.

2. **Die Einräumung von Pensionsansprüchen an einen Angestellten oder an mehrere Angestellte des Betriebes ist** nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhof **passivierungsfähig.** Die buchführende Gesellschaft kann also einen Passivposten in die Bilanz einsetzen, sie ist aber nicht dazu verpflichtet. Nicht anerkannt wird jedoch von den Finanzbehörden die Nachholung von in früheren Jahren unterlassenen Rückstellungen für solche Pensionslasten. Abzugsfähig ist für jeden Angestellten jährlich gleichbleibend der Betrag der Jahresprämie, die zu zahlen gewesen wäre, wenn die Gesellschaft eine Versicherung ihrer Angestellten für den Fall des Eintrittes des Pensionsfalles zu der Zeit der Aufnahme der Pensionsbestimmung in den Anstellungsvertrag abgeschlossen hätte (Reichsfinanzhof Bd. 24, S. 310 der Amtlichen Sammlung). Wenn eine Versicherungsgesellschaft eine solche Versicherung nur gegen eine einmalige Prämie abgeschlossen haben würde, z. B. wegen des hohen Alters des Pensionsberechtigten zum

Zeitpunkt der Begründung des Pensionsanspruches, so ist der Abzug dieses Betrages der Einmalprämie zulässig. Bei Begründung eines Pensionsanpruches erst beim Ausscheiden des Angestellten kann der volle kapitalisierte Betrag der Pension als Schuldposten in die Schlußbilanz des Jahres des Ausscheidens eingesetzt werden.

Ist eine Pensionslast die volle oder teilweise Gegenleistung für den Erwerb eines Betriebes oder eines Gegenstandes, so ist sie passivierungspflichtig. Ihr Gegenwert muß dann aber auf der Aktivseite der Bilanz in einem besonderen Ausgleichsposten (Geschäftswert) oder im Ansatz für das einzelne Wirtschaftsgut erscheinen.

Die freiwilligen und nach der Rechtsprechung des RFH und OFH passivierungsfähigen Pensionsleistungen dürfen nicht mit den vertraglichen Pensionsverpflichtungen zu einem einheitlichen Wirtschaftsgute zusammengefaßt werden, da es an der Gleichartigkeit fehlt (OFH, Entsch. I 10/47 vom 28. 2. 48, Bayr. Fin. Min. Bl. 1948, S. 70). Liegt überhaupt keine rechtliche oder moralische Bindung zur Pensionsleistung vor, so entfällt jeder Grund zu einer Rückstellung. Sonst ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu verfahren. Eine Nachholung früher unterlassener Pensionsrückstellungen ist in der Weise im Laufe eines langen Zeitraumes möglich, daß lediglich Zubuchungen wegen des Anwachsens der Anwartschaften zu der Rückstellung erfolgen, aber keine Abbuchungen anläßlich des Wegfalles von Pensionsverpflichtungen, bis die zulässige Rückstellungshöhe erreicht ist.

Bei der bilanzmäßigen Behandlung der Pensionen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger kommt der eigenen Schätzung des Kaufmanns in der Handelsbilanz entscheidende Bedeutung zu. Für die Steuerbilanz werden Rückstellungen hierzu nur zugelassen, wenn die Handelsbilanz eine Rückstellung für Pensionen enthält, die über den Ansatz der vertraglich zugeführten Pensionen hinaus auch den für die Steuerbilanz beantragten Rückstellungsbetrag für Pensionen ohne Rechtsanspruch deckt (OFH, Urt. vom 13. 9. 47, I 1/47 U).

In der Ostzone werden Ruhegehälter aus privaten Verpflichtungen nur beim Vorliegen einer vertraglichen Bindung als Betriebsausgaben anerkannt (VAR 1948, Ziff. 7).

3. Die Vorschriften über den **Verlustabzug** sind bei der KSt. dieselben **wie bei der Einkommensteuer. Die Höhe des Verlustes ist in den Westzonen** nach den Vorschriften der §§ 4 bis 7e und § 9a EStG zu ermitteln.

4. Bei Körperschaftssteuerpflichtigen, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet sind, stellen alle Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb dar, auch wenn sie z. B. aus landwirtschaftlichen Betrieben stammen. Für die Einkommensberechnung bei Körperschaften, die Land- oder Forstwirtschaft betreiben, gelten die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung. Bei der Gewinnermittlung ist der Wert von Grund und Boden zu berücksichtigen.

5. Für **Familienstiftungen** besteht eine Vergünstigung wegen der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen. Es darf kein Bestandsvergleich für das stehende Holz vorgenommen werden (KStER. 1940, Ziff. 16).

6. **Beteiligungen an Unternehmen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen oder mit dem niedrigeren Teilwert.** In der Regel besteht kein Anlaß, die Beteiligungen an neugegründeten Unternehmungen unter dem Anschaffungspreise zu bewerten.

7. **Verdeckte Gewinnausschüttungen oder nicht verteilte Gewinne unterliegen ebenfalls, wie § 7 des Gesetzes ausdrücklich bestimmt, der Besteuerung.**

Als Beispiele verdeckter Gewinnausschüttungen nennt § 20 der Durchführungsverordnung:

unangemessen hohe Gehälter an Gesellschafter, die Vorstandsgeschäfte führen,

besondere Umsatzvergütungen neben angemessenen Gehältern an Gesellschafter,

zinslose oder außergewöhnlich gering verzinsliche Darlehen einer Gesellschaft an Gesellschafter,

ein Darlehn an einen Gesellschafter, obwohl schon bei der Gewährung mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muß,

ein Darlehn eines Gesellschafters an die Gesellschaft zu besonders hohem Zinsfuß,

Warenlieferungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft zu ungewöhnlichen Preisen,

Aktienverkäufe eines Gesellschafters an die Gesellschaft über dem Kurswerte oder der Gesellschaft an den Gesellschafter unter Kurswert,

Bürgschaftsübernahmen oder Übernahme sonstiger Verpflichtungen einer Gesellschaft zugunsten eines Gesellschafters,

Verzicht einer Gesellschaft auf Rechte gegenüber einem Gesellschafter,

eine unter Unkosten der Gesellschaft verbuchte Gesamtvergütung an einen Dritten, der nicht nur für die Gesellschaft, sondern auch für einen Gesellschafter persönlich tätig ist.

Werden eigene Anteile zu einem angemessenen Preise gekauft oder verkauft, so liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Anders aber, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft eigene Anteile zu einem höheren Preise überläßt oder zu einem niedrigeren Preise erwirbt, als es dem Werte der Anteile entspricht. **Der Unterschiedsbetrag zwischen Preis und Wert** (als Wert wird gewöhnlich der Börsenkurs in Betracht kommen) **ist verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter.** Kann im Einzelfalle einmal ein betriebliches Interesse für die ungewöhnliche Preisgestaltung dargetan werden, dann liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Sie ist aber wiederum zu bejahen, wenn sie eine Gewinnausschüttung in der verschleierten Form einer Kapitalherabsetzung darstellt. Ebenso ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Ausscheiden eines Gesellschafters zugunsten der in der Gesellschaft verbleibenden Gesellschafter bejaht worden, wenn die Gesellschaft die Anteile des ausscheidenden Gesellschafters nicht nur zu dem Zwecke erwirbt, das Ausscheiden des Gesellschafters zu ermöglichen, sondern auch den übrigen Gesellschaftern Vorteile zu gewähren.

Über eine verdeckte Gewinnausschüttung innerhalb eines Konzerns vergl. das im RStBl. 1933 S. 1201 veröffentlichte RFH-Urteil. Wegen einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form eines überhöhten Gehaltes an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmanngesellschaft vergl. die Entscheidung der FLSt S. 1216 — 104/Re vom 28. 2. 1948 (D.St.-Ztg. 1948, S. 197).

Für die Ermittlung des Einkommens ist es nach dem erwähnten § 7 des KStG. ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird oder nicht.

Ausschüttungen jeder Art auf Genußscheine, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaften verbunden ist, dürfen das Einkommen nicht mindern.

8. **Betriebsgesellschaften.** Bisweilen gründen Inhaber einer offenen Handelsgesellschaft eine Kapitalgesellschaft (GmbH.), der sie den Betrieb des Unternehmens pachtweise übertragen; Betriebsgrundstücke, Maschinen und dergl. behalten sie jedoch als Eigentum zurück. Die Kapitalgesellschaft hat Pachtzins zu zahlen und mindert dadurch ihren Gewinn. Bei der offenen Handelsgesellschaft vermehrt der Pachtzins wieder den Gewinn. Diese Gestaltung der Verhältnisse hatte schon der RFH vom körperschaftssteuerlichen Blickpunkte aus nicht beanstandet, wenn nicht die Aufteilung lediglich in den persönlichen Belangen der Beteiligten begründet und durch die Zerspaltung der Gewinne die Möglichkeit für unzulässige Steuerersparungen gegeben war (Reichssteuerbl, 1941, S 26). Der OFH hat aber im Bescheid vom 5. 7. 47 (Amtsbl. des Bayr. Staatsmin. d. Fin. 1947, S. 89) die Aufteilung ohne die Einschränkung, die der RFH gemacht hatte, anerkannt. Die Betriebs-GmbH. ist sonach mit ihren Gewinnen körperschaftssteuerpflichtig. Das gilt auch dann, wenn die Kapitalgesellschaft Organ der offenen Handelsgesellschaft ist. Nur wenn eine Gewinnausschließungsvereinbarung zugunsten der offenen Handelsgesellschaft getroffen worden sein sollte, werden die Gewinne der Betriebsgesellschaft den Gewinnen der offenen Handelsgesellschaft in voller Höhe zugerechnet. Die Schachtelvergünstigung scheidet hierbei aus, weil die offene Handelsgesellschaft eine Personengesellschaft ist.

9. Die **Bewertungsfreiheit nach § 7a, Abs. 2, Satz 2 EStG** bei Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern durch Verfolgte, Flüchtlinge oder Vertriebene gilt an sich nur für natürliche Personen und nicht für Körperschaften. Die Landesfinanzämter von Württemberg-Baden gestatten die Anwendung aber trotzdem bei Körperschaften, deren sämtliche Mitglieder oder Gesellschafter während des ganzen Veranlagungszeitraumes, für den die Bewertungsfreiheit beansprucht wird, zu dem Personenkreise des § 7 a, Abs. 2, Satz 2 EStG. gehört haben. Die KStDV. 1949 hat dies auf die Westzonen allgemein ausgedehnt und hinzugefügt, daß, wenn die Voraussetzungen nicht bei allen Gesellschaftern oder Mitgliedern zutrifft, die Vergünstigungsvorschrift von Aktiengesellschaften nicht beansprucht werden kann, von anderen Körperschaften jedoch nur in Höhe des Hundertsatzes, mit dem die Gesellschafter an der Körperschaft beteiligt sind.

10. Wenn **immaterielle Wirtschaftsgüter,** z. B. Verlagswerte, entgeltlich erworben worden sind, so sind sie aktivierungsfähig. Die Aktivierung ist steuerlich geboten. Sind sie durch besondere Aufwendungen entstanden, so gilt in Ausnahmefällen das Gleiche. Sind sie durch eigene Tätigkeit erst geschaffen worden, so sind sie nicht aktivierungsfähig. Insoweit als sie be-

wertbar sind, hat die Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem niedrigeren Teilwerte zu erfolgen. Absetzungen für Abnutzung sind nicht statthaft. Verlagsrechte sind jedoch im Gegensatze zu den Verlagswerten selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter.

11. Wegen der **Kriegsschäden** nach Art. VIII des Kontrollratsgesetzes Nr. 12 (in den Westzonen jetzt § 9 a EStG) wird auf die Ausführungen in der über die Einkommensteuer erschienenen Abhandlung hingewiesen. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der völlig verschiedenartigen Behandlung in der Ostzone und in den Westzonen und der weiten Auslegung des Kriegsschädenbegriffes in der Ostzone, wo die Kriegsschäden in den auch in die Bilanzen für 1948 einzusetzenden Wertausgleichsposten aufzunehmen sind.

Für die Westzonen hat inzwischen der OFH mit Urt. I/48 S vom 29. 10. 48 ausgesprochen, daß unter Art. VIII nicht nur Verluste bei Sachgütern sondern Verluste bei Wirtschaftsgütern jeder Art, insbesondere auch bei Rechten und sonstigen unkörperlichen Wirtschaftsgütern, fallen. „Durch den Krieg verursacht" im Sinne des Art. VIII sind nach diesem Urteil lediglich Schäden, die unmittelbar bei Niederkämpfung und Abwehr des Gegners von den Kriegführenden herbeigeführt worden sind. Hiernach wird in den Westzonen verfahren (vergl. den Fünften Körperschaftssteuer-Sammelerlaß des Hess. Min. d. Fin. vom 4. 3. 1949). In der Ostzone werden hingegen auch die Kriegsfolgeschäden als durch den Krieg verursachte Zerstörungen oder Entschädigungen angesehen (VAR 1948, Ziff. 21 u.22).

12. **Rücklagen und Rückstellungen.** Es wird auch insoweit auf die Ausführungen in der Schrift „Die Einkommensteuer" verwiesen (Bl. 32 daselbst). Hier sei nur erwähnt, daß ein westzonaler Hauptbetrieb, dem ein Wirtschaftsgut deshalb entzogen worden ist, weil es sich in der Ostzone befindet, nicht geltend machen kann, daß das Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt ooder behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sei. Eine deshalb erfolgende Neuanschaffung ist also keine Ersatzbeschaffung im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Abschreibungsvergünstigungen kommen daher in solchen Fällen nicht in Betracht.

Geschäftsguthaben von Mitgliedern einer Genossenschaft, die zum Schlusse eines Wirtschaftsjahres ausscheiden, können bei der Bildung einer steuerfreien Rücklage nicht berücksichtigt werden (OFH Urt. I 11/47 U vom 5. 12. 47).

Rückstellungen für die Abführung von Mehrerlösen sind zulässig, wenn in dem abgelaufenen Geschäftsjahre das Ereignis eingetreten ist, das die Mehrerlösabführung in der Zukunft bedingt (FLSt Entsch. S. 1216—114/Re vom 17. 12. 47, DStZtg. 1948, S. 182).

Den Bahnunternehmen sind in ganz Deutschland Rücklagen für die Erhaltung der Bahnanlagen zugebilligt worden. In der Ostzone können Eisenbahnen einschl. der Nebenbahnen, Klein- und Anschlußbahnen eine steuerfreie Rücklage in Höhe von 6 v. H. des fortgeschriebenen Anlagekapitals bilden, Straßenbahnen eine solche in Höhe von 8 v. H. des fortgeschriebenen Anlagekapitals. Auch die westlichen Länder haben insoweit Vergünstigungen eingeräumt, vergl. den Sammelerlaß vom 7. 3. 49 des Min. d. Fin. von Rheinland-Pfalz.

Über die versicherungstechnischen Rücklagen ist am 25. 7. 36 ein noch heute gültiger RdF-Erlaß ergangen (Reichssteuerbl. S. 825). Insbesondere

die Rücklagen zum Ausgleiche des schwankenden Jahresbedarfes werden darin behandelt. Da die Regelung nur für Versicherungsunternehmen, also nur für einen begrenzten Teil der steuerpflichtigen Körperschaften, in Betracht kommt, kann hier auf den erwähnten Erlaß verwiesen werden.

Beitragsrückerstattungen, die aus dem Lebensversicherungsgeschäft stammen, sind vom Gewinne abzugsfähig, andere Beitragsrückerstattungen nur insoweit, als sie den Überschuß nicht übersteigen, der sich ergeben würde, wenn die auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Versicherungsleistungen, Überträge und Rücklagen sowie die sämtlichen sonstigen persönlichen und sachlichen Betriebsausgaben allein aus der auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Beitragseinnahme bestritten worden wären. § 25 Erste KStDV trifft noch Bestimmungen über den Zeitpunkt, bis zu dem spätestens die Rückerstattung beschlossen sein muß. Zuführungen zu Rücklagen für Beitragsrückerstattungen sind nur insoweit abzugsfähig, als die ausschließiche Verwendung der Rücklagen für diesen Zweck durch Satzung oder durch geschäftsplanmäßige Erklärung gesichert ist.

Rückstellungen für unterbliebene Reparaturen werden steuerlich nicht anerkannt. Die Nachholung von Reparaturen zieht die Aktivierungspflicht nach sich. Darüber ist ein Urteil des OFH I 10/47 vom 14. 11. 47 / 28. 2. 48 ergangen.

Über die Rücklagen für Ersatzbeschaffung bei Unternehmen, die Kriegsschäden erlitten haben, enthält Abschn. 10 EStER/1948 Einzelheiten. Ebenfalls nur für die Veranlagung für die Zeit vom 1. 1. bis 20. 6. 48 ist bestimmt worden, daß Abschn. 42 EStR 1946 auch für die Durchführung des Maschinenaustausches zum Zwecke der Remontage gilt, daß etwaige rückständige Vorauszahlungen von Gewerbesteuer und eine Rückstellung für eine errechnete (gegebenenfalls geschätzte) Gewerbesteuerabschlußzahlung in der Reichsmarkschlußbilanz eingesetzt werden können, und daß kurz vor der Währungsreform gewährte öffentliche Demontagezuschüsse zunächst nicht als Anzahlungen auf den zu aktivierenden Entschädigungsanspruch oder als durchlaufende Posten zu behandeln sind, sondern daß in Höhe der Zuschüsse in die Reichsmarkschlußbilanz ein passiver Ausgleichsposten einzusetzen ist.

13. Wegen der **Bewertung von Forderungen** gelten die allgemeinen Vorschriften des EStG. Bemerkt sei nur, daß die Bewertung einer Forderung durch einen Gläubiger verschieden sein kann von der Bewertung der Schuld durch den Schuldner. Der Gläubiger kann gegebenenfalls eine Forderung als unsicher ganz oder teilweise abschreiben, während der Schuldner, weil er mit der Inanspruchnahme rechnen muß, seine Schuld in voller Höhe bewerten wird. Die Finanzämter, die zufällig Kenntnis von den beiden Bewertungen erhalten, können nicht die Forderungsabschreibung deshalb beanstanden, weil der Schuldner seine Schuld in voller Höhe in der Bilanz stehen hat.

Sollte die kaum mehr praktisch werdende Bewertung von Forderungen aus Warenlieferungen gegen Schuldner im feindbesetzten Auslande einmal in Frage stehen, so wären Einzelbeweise für die Bewertung erforderlich.

Über die Bewertung von Forderungen einer GmbH (Tochtergesellschaft) gegen eine A. G. (Muttergesellschaft) ist am 1. 4. 48 eine Entscheidung der FLSt ergangen (S. 1216—136/Re, DStZtg. 1948, S. 196).

In der Ostzone ist den Kreditinstituten bei der Ermittlung des Einkommens für Zwecke der Körperschaftssteuer eine Pauschwertberichtigung

(generelles Delcredere) von 1 % und 2 % bei Forderungen, die nicht im einzelnen bewertet werden, zugestanden worden. In Einzelfällen kann durch Berichtigung unter Berücksichtigung der jeweiligen Verhältnisse abgeholfen werden. Gleiches gilt für Privatbankiers (VAR 1948, Ziff. 68).

14. **Schulden** in ausländischer Währung werden in der Ostzone nach den Umrechnungssätzen bewertet, die vor dem Zeitpunkte der Kapitulation gegolten haben. Die von einzelnen Besatzungsmächten in Sonderfällen für bestimmte Arten von Lieferungen geschaffenen Umrechnungskurse werden dort nicht anerkannt.

Interzonale Schulden werden in der sowjetischen Besatzungszone nach dem Recht der Ostzone behandelt, wenn eine der Vertragsparteien ihren Sitz in der Ostzone hat oder wenn im Falle dinglicher Haftung die Sache in der Ostzone belegen ist. Der Schuldner in der Ostzone muß daher davon ausgehen, daß er seine Schuld in voller Höhe in Deutscher Mark der Deutschen Notenbank ohne Rücksicht auf den Wohnsitz des Gläubigers zu erfüllen hat. Der in der Ostzone wohnhafte Gläubiger hat steuerrechtlich davon auszugehen, daß er von seinem Schuldner ohne Rücksicht auf dessen Wohnsitz seine Forderung in voller Höhe in Deutscher Mark der Deutschen Notenbank zu verlangen hat.

15. **Abschreibungen** wegen drohender Pflicht der Rückerstattung ehemals jüdischen Besitzes hat der OFH zugelassen (Urt. I 15/48 vom 26. 2. 49).

Abschreibungen wegen entschädigungsloser, in der Ostzone erfolgter Enteignungen werden in den Westzonen nicht anerkannt, aber die Veranlagung wird zunächst vorläufig vorgenommen; auf Antrag erfolgt auch Stundung der Steuer.

In der Ostzone ist eine neue **Liste von Abschreibungssätzen** für abnutzbare Anlagegegenstände als Anlage zu den VAR 1948 veröffentlicht worden. Die Liste gilt bereits für 1948, und zwar für alle Steuerpflichtigen und nicht nur für die volkseigenen Betriebe, für die sie von Hause aus bestimmt war.

16. **Organschaft.** Von Organschaft spricht man dann, wenn ein Unternehmen organisatorisch, finanziell und wirtschaftlich derart in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist, daß es keine Selbständigkeit mehr hat. Die Organschaft hat aber keine Bedeutung für das Körperschaftssteuerrecht. Eine Kapitalgesellschaft, die Organ eines anderen Unternehmens ist, ist somit körperschaftssteuerpflichtig. Nur, wenn ein Gewinnausschließungsvertrag abgeschlossen worden ist, wenn sich also die Organgesellschaft vertraglich verpflichtet hat, alle bei ihr entstehenden Gewinne an das beherrschende Unternehmen abzuführen, erfolgt eine Zusammenrechnung der Gewinne bei dem beherrschenden Unternehmen. Entstehen Verluste bei der Organgesellschaft, so mindern diese dann den Gewinn des beherrschenden Unternehmens. In den Fällen, in denen eine Körperschaft Organ eines Einzelhandelsunternehmens ist, prüfen die Finanzbehörden besonders sorgfältig, ob die Voraussetzungen (wirtschaftliches Bedürfnis) erfüllt sind, unter denen man ein Organverhältnis anerkennen kann.

17. Wegen der **Bewertungsfreiheit** für bewegliche Wirtschaftsgüter kann auf die Darstellung bei der Einkommensteuer verwiesen werden. In der Ostzone ist die Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter durch § 7, Abs. 2 der Dritten Durchführungsbestimmung zur Steuerreformverord-

nung aufgehoben worden. In den Westzonen hat das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern die §§ 7 a bis e des EStG neu gefaßt, bzw. geschaffen.

18. In zahlreichen Einzelfällen ist bestimmt worden, daß gewisse Ausgaben die Eigenschaft von Betriebsausgaben haben sollen. Das geht gewöhnlich nur den kleinen Kreis der jeweils in Betracht kommenden Steuerpflichtigen an. Als Beispiel sei hier nur angeführt, daß Zuschüsse von Hamburger Fischindustriebetrieben an notleidende Reedereien zur Beseitigung der Unrentabilität von aufgelegten alten Fischdampfern abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen. In der Ostzone werden Kosten für Mai- und Weihnachtsfeiern im Betriebe in angemessenem Umfange und Aufwendungen für die Gewährung verbilligter Mahlzeiten im Betrieb an Arbeitnehmer als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt. Nicht als Betriebsausgaben gelten in der Ostzone Schmiergelder, Vertrauensspesen, Sondervergütungen und dergleichen, da sie gegen die Preisanordnungen verstoßen. Gleiches gilt von Ordnungs-, Preisstrafen und dergleichen, während das Unternehmen treffende Schadensersatzverpflichtungen, Vertragsstrafen usw. wieder Betriebsausgaben sind. Keine Betriebsausgaben sind auch Verzugszuschläge wegen verspäteter Steuerentrichtung, Vollstreckungsgebühren usw. Wegen der Abführung von Mehrerlösen wird auf die Darstellung bei der Einkommensteuer hingewiesen.

Parteieigene Zeitungs- und Zeitschriftenverlage sind in der Ostzone zwar steuerpflichtig, jedoch dürfen sie bis zunächst Ende 1949 unter der Bezeichnung „Lizenzgebühr" 35 v. H. ihres Umsatzes einschl. des Anzeigenumsatzes für ihre periodisch erscheinenden Blätter als Abgeltung für die Informations- und Werbetätigkeit der Parteien vom Gewinn kürzen. Bei den politischen Parteien werden diese 35 v. H. nicht steuerlich erfaßt.

19. Wegen des Kontos „Umwertungsdifferenzen" anläßlich der Währungsreform in der Ostzone sind dort besondere Vorschriften ergangen (Ziff. 20 VAR 1948), auf die hier verwiesen werden kann.

20. Anschaffungen zu **Schwarzmarktpreisen** müssen in der Ostzone in der Buchführung ausgewiesen werden. Für steuerliche Zwecke werden aber nur Abschreibungen und Absetzungen zugelassen, die nach dem legalen Anschaffungspreise berechnet sind. Die Differenz zwischen der steuerlich zulässigen Absetzung und der handelsrechtlich gewählten muß außerhalb der Bilanz für steuerliche Zwecke dem Gewinne hinzugefügt werden. Eine steuerliche Anerkennung von Überpreisen wird in der Ostzone in keinem Falle anerkannt.

IV. Abzugsfähige – nichtabzugsfähige Ausgaben

A. Abzugsfähige Ausgaben

Im Körperschaftsteuergesetz sind besondere abzugsfähige Ausgaben im § 11 aufgeführt. Für Kapitalgesellschaften kommen in den westlichen Besatzungszonen folgende Ausgaben in Betracht:

1. **Kosten der Ausgabe von Aktien und sonstigen Geschäftsanteilen,** soweit sie nicht aus den Ausgabeaufgeld gedeckt werden können. Die Emmissionskosten sind mithin als Betriebsausgaben aufzufassen und vermindern das steuerpflichtige Einkommen.

2. **Sanierungsgewinne. Vermögensvermehrungen, die dadurch entstehen, daß Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden,** sind ausdrücklich als abzugsfähig anerkannt. Es würde dem Sinne der Sanierung widersprechen, wenn der Schuldennachlaß der Gläubiger, der buchmäßig bei dem Schuldner als Gewinn zum Ausdruck kommt, von einer Steuer erfaßt würde, die den Verlustausgleich nicht in vollem Umfange ermöglichte.

Voraussetzung ist, daß der Schuldner wirklich sanierungsbedürftig ist (es fehlt z. B. die Liquidität oder die Rentabilität oder beides) und daß der Gläubiger die Absicht hat, mit dem Schuldnachlaß dem Schuldner zur Aufrechterhaltung des Betriebes zu verhelfen. Es kommt also auf die Einstellung des auf seine Forderung einen Nachlaß gewährenden Gläubigers an. Nur dann, wenn dieser die Absicht hat, durch den Schulderlaß dem Schuldner die Fortführung seines Betriebes zu ermöglichen, kann von einem Sanierungsgewinn die Rede sein. Beabsichtigt der Gläubiger lediglich, durch den Schuldenerlaß wenigstens etwas noch von seiner Forderung zu retten, ohne Rücksicht darauf, wie es um den Betrieb des Schuldners weiterhin bestellt ist, so liegt keine Sanierung im Sinne des Gesetzes vor.

Schon der RFH hat in den Entscheidungen Bd. 24, S.267, und Bd. 34, S. 304 der Amtlichen Sammlung ausgesprochen, daß der bei Kapitalherabsetzungen als Buchgewinn erwachsene Sanierungsgewinn kein körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn ist.

Spätere Zahlungen auf Grund eines Beserungsscheines dürfen den Gewinn nicht vermindern, weil sie eine teilweise Rückgängigmachung des steuerfrei gebliebenen Sanierungsgewinnes darstellen.

Entsteht ein Gewinn durch **Zinsen**erlaß, so stellt er keinen Sanierungsgewinn dar; ein **Schuld**erlaß muß vorliegen (RFH Bd. 43, 47 der Amtlichen Sammlung). Auch wenn der Schuldner Anspruch auf Deckung seines Verlustes hat, liegt keine Sanierung in dem hier in Betracht kommenden Sinne vor (Reichssteuerbl. 1934, S. 643).

Wenn alle Gläubiger einen Nachlaß auf ihre Forderungen gewähren, so liegt sicher eine Sanierung vor, geschieht dies aber nur durch einen oder einige Gläubiger, so müssen schon besondere Verhältnisse vorliegen, um von einer Sanierung sprechen zu können (z. B., wenn es sich um den Hauptgläubiger handelt, neben dem alle anderen zusammengenommen keine Rolle spielen).

Keine Sanierung liegt vor, wenn ein Unternehmen sich aufgelöst hat und sich im Stadium der Abwicklung befindet.

Sanierungskosten sind grundsätzliche Betriebsausgaben; sie sind aber zunächst vom steuerfreien Sanierungsgewinn abzusetzen und können nicht außerdem nochmals das laufende Geschäftsergebnis mindern.

Sanierungsgewinne beseitigen einen Verlust. Die steuerliche Vergünstigung gilt nur für das Jahr der Sanierung und nicht auch für die folgenden Jahre; der Verlustvortrag entfällt somit.

3. **Bei Versicherungsgesellschaften sind die versicherungstechnischen Rücklagen abzugsfähig.** Hierzu enthält § 27 der Ersten KSt-Durchführungsverordnung und der wegen dieser versicherungstechnischen Rücklagen eigens ergangene und bereits erwähnte Runderlaß des Reichsministers d. Fin. vom 25. 7. 1936 (Reichssteuerbl. S. 825) sehr eingehende Bestimmungen und Erläuterungen.

4. Bei **Kommanditaktiengesellschaften** ist der Teil des Gewinnes abzugsfähig, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung für die Geschäftsführung (also als Tantieme) verteilt wird.

5. Abzugsfähig sind endlich **die Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke,** wenn diese Zwecke als steuerbegünstigt anerkannt worden sind. Diese Ausgaben sind voll abzugsfähig, wenn sie der Förderung besonders anerkannter wissenschaftlicher oder besonders anerkannter mildtätiger Einrichtungen dienen, und soweit sie 5 v. H. des Einkommens nicht übersteigen. Sie sind zur Hälfte abzugsfähig, wenn es sich um andere als die vorgenannten Ausgaben handelt oder soweit die vorgenannten Ausgaben 5 v. H. des Einkommens übersteigen. In diesen Fällen dürfen aber höchstens 7,5 v. H. des Einkommens bis zu 20 000 DM abgezogen werden. Als Einkommen gilt dabei überall das Einkommen vor Abzug dieser Spendenbeträge und vor der Berücksichtigung des Verlustabzuges nach § 10, Abs. 1, Ziff. 4, EStG. Die Höchstgrenze des Spendenabzugs beträgt also 7,5 v. H. des Einkommens und somit drei Dreiundvierzigstel der Summe der Einkünfte, bevor die Spende abgezogen worden ist.

Nach der EStDV 1949 vom 2. 6. 49 müssen gemeinnützige Zwecke von der Obersten Finanzbehörde im Einvernehmen mit dem Direktor der Verwaltung für Finanzen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes allgemein als besonders förderungswürdig anerkannt werden. Der Direktor der Verwaltung für Finanzen oder eine von ihm bestimmte Stelle kann in Einzelfällen den Zweck und die Form der Zuwendung auch ohne die Voraussetzungen des § 29, Abs. 2 EStDV 1949 als steuerbegünstigt anerkennen. Sonst werden gemeinnützige, mildtätige, kirchliche, religiöse und wissenschaftiche Zwecke als steuerbegünstigt nur anerkannt, wenn der Empfänger den Zuwendungen eine öffentlich-rechtliche Körperschaft oder eine öffentliche Dienststelle ist (z. B. Universität, Forschungsinstitut) und bestätigt, daß der zugewendete Betrag zu einem der in den Absätzen 1 oder 2 des § 29 EStDV 1949 bezeichneten Zwecke verwendet wird, oder wenn der Empfänger der Zuwendungen eine im § 4, Abs. 1, Ziff. 6 KStG bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist und bestätigt, daß sie den zugewendeten Betrag nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet. Wegen des Gemeinnützigkeitsrechts in Nordwürttemberg-Baden vergl. die Verlautbarung im WBFBl. 1949, Nr. 18, S. 166.

Darüber hinaus ist noch zu erwähnen:

6. Auch **Kirchensteuern** der Körperschaften können abgezogen werden. Nur in einigen Gegenden Deutschlands haben Körperschaften auch Kirchensteuern zu zahlen.

Neben den oben aufgezählten Ausgaben sind selbstverständlich auch diejenigen abzugsfähig, die schon nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes Betriebsausgaben darstellen. Über eine Frage besteht aber oft Unklarheit, sie wird deshalb anschließend erörtert.

Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen des Betriebes eines Steuerpflichtigen, die körperschaftsteuerfrei sind, bilden Betriebsausgaben, soweit sie sich in angemessenem Umfang halten. Angemessen sind Zuwendungen in der Regel nur insoweit, als sie 10 v. H. der Lohn- und Gehaltssumme, die der Steuerpflichtige im Zuwendungsjahre für die Leistungsberechtigten der Kasse aufwendet, nicht übersteigen. Solche Zuwendungen sind abzugsfähig, wenn sie in dem der Einkommensermittlung zugrunde liegenden Wirtschaftsjahre oder im unmittelbaren Anschluß an die Feststellung des Geschäftsergebnisses dieses Wirtschaftsjahres erfolgen und wenn spätestens in diesem Zeitpunkt alle Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der Kasse erfüllt sind. Zuwendungen an nicht steuerbefreite Kassen bilden Betriebsausgaben in der Regel nur in der Höhe, in der aus der Kasse in demselben Wirtschaftsjahr an Zugehörige oder frühere Zugehörige des Betriebes Zuwendungen gewährt werden. In der Ostzone, wo die Pensions- und Unterstützungskassen aufgelöst worden sind, bestehen diese Vergünstigungenn nicht mehr.

In der Ostzone sind als abzugsfähig bei der Ermittlung des Einkommens für die Zwecke der Körperschaftssteuer die nach Ziff. 11 des Finanzstatuts für die volkseigenen Betriebe (Zentralverordnungsblatt 1948, S. 148) zu bildenden Rücklagen zur Verbesserung der Lebenslage der Angestellten und Arbeiter sowie die Rücklagen für Rationalisierung und Erfindungswesen bezeichnet. Diese nur für die volkseigenen Betriebe geltende Vorschrift stellt die einzige dem § 11 KStG entsprechende abzugsfähige Ausgabe dar (Art. 8, Abs. 1 der Ost-Steuerreformverordnung).

B. Nichtabzugsfähige Ausgaben

Zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (§ 12 KStG.) rechnen:

1. **Aufwendungen** für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, **die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind.**

Beispiel: Eine G. m. b .H. kann z. B. ihren Gewinn nicht dadurch verkürzen, daß sie satzungsgemäß verpflichtet ist, Beträge an eine sie beherrschende gemeinnützige Stiftung abzuführen.

2. **Steuern vom Einkommen** (d. h. **die Körperschaftsteuer und der Steuerabzug vom Kapitalertrage) und die Vermögensteuer.**

Bis zur Steuerreform waren gezahlte Vermögenssteuerbeträge der Körperschaften in voller Höhe abzugsfähig, und zwar als Betriebsausgaben (Urt. des OFH I 17/48 S vom 29. 10. 48 im Gegensatze zu den Finanzverwaltungen der süddeutschen Länder und der Finanzleitstelle für die britische Zone). In der Ostzone war die Vermögenssteuer bis 31. 3. 49 abzugsfähig. Der Abzug der Vermögenssteuer konnte auch den vortragsfähigen Verlust für die folgenden Jahre erhöhen. Jetzt ist die Vermögenssteuer in allen Besatzungszonen nicht mehr abzugsfähig.

3. **Vergütungen** jeder Art, die **an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands** oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden. Es muß sich aber um eine Überwachungstätigkeit, also nicht um eine darüber hinausgehende, im Interesse des Unternehmens geleistete Tätigkeit handeln.

Die früher als nicht abzugsfähig bezeichneten Ausgaben zu gemeinnützigen, mildtätigen, kirchlichen Zwecken sind jetzt (s. den vorhergehenden Abschnitt unter 5.) in den Westzonen teilweise abzugsfähig.

In der Ostzone werden als nicht abzugsfähig nur die Steuern vom Einkommen und die Vermögenssteuer bezeichnet (Art. 8, Abs. 2 der Steuerreformverordnung).

V. Sachliche Steuerbefreiungen

Von den von der Körperschaftsteuer befreiten Personen ist bereits die Rede gewesen. Hier handelt es sich um bestimmte Teile des Einkommens, die bei der Körperschaftssteuerveranlagung außer Betracht zu bleiben haben. Dahin gehören

a) **Mitgliederbeiträge** bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personenvereinigungen, wenn diese Beiträge auf Grund der Satzung erhoben werden. Mitgliederbeiträge sind solche Beiträge, die die Mitglieder der Personenvereinigungen lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach den Satzungen zu entrichten verpflichtet sind (§ 8, Abs. 1 KStG, § 21, Abs. 1 Erste KStDV). Auf die Ausführungen in Abschn. 1 B, Ziff. 4 wird hingewiesen.

Die Mitgliederbeiträge genießen stets die Steuerfreiheit, auch wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird.
An sich dürfen Mitgliederbeiträge nicht die Gegenleistung zu bestimmten Leistungen der Personenvereinigung sein. Ein Urteil des Reichsfinanzhofs (Reichssteuerbl. 1933, S. 1288) hat aber die Eigenschaft von Beiträgen als echte Mitgliederbeiträge einmal in einem Falle bejaht, in dem eine Personenvereinigung ihren Mitgliedern bestimmte Gegenleistungen gewährt hat.

b) Bei unbeschränkt steuerpflichtigen politischen Parteien und politischen Vereinen bleiben außer den Mitgliederbeiträgen die Einkünfte außer Ansatz, die § 2, Abs. 3, Ziff. 3 bis 5 und 7 EStG bezeichnet, ausgenommen Kapitalerträge im Sinne des § 43 EStG.

c) In der Ostzone sind **Zinsen von Anleihen** der Länderregierungen der sowjetischen Besatzungszone von den Steuern auf das Einkommen, also auch von der Körperschaftsteuer befreit.

VI. Steuervergünstigung bei Schachtelgesellschaften

Die Vorschrift des § 9 KStG besagt:

Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft an einer anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft mit mindestens 25% unmittelbar beteiligt, und zwar ununterbrochen seit Beginn des Wirtschaftsjahres, so bleiben die auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile jeder Art außer Ansatz.

In den drei Westzonen ist § 9 KStG noch in Kraft. In Berlin und in der sowjetischen Besatzungszone ist er aufgehoben worden.

Hier handelt es sich weniger um eine ausgesprochene Bevorzugung als um einen billigen Ausgleich, wenn vorgesehen ist, daß der aus einer Schachtelgesellschaft fließende Gewinn nicht noch einmal als Einkommen zu versteuern ist; denn er unterlag ja bereits bei der Schachtelgesellschaft der normalen Körperschaftssteuer.

Was ist eine Schachtelgesellschaft? Es muß sich hier um eine Gesellschaft handeln, an der eine andere Kapitalgesellschaft in Form von Aktien, Kuxen, oder Anteilen seit Beginn des Wirtschaftsjahres mindestens zu einem Viertel beteiligt ist. Beteiligungsgewinne, die aus Untergesellschaften fließen, an denen die Kapitalgesellschaft (Hauptgesellschaft) weniger als 25% Anteile besitzt, sind mithin steuerpflichtig.

Die Vergünstigung für Schachtelgesellschaften kommt jedoch nur für solche Aktien, Kuxe oder Anteile in Betracht, die der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ununterbrochen seit mindestens 12 Monaten vor dem für die Einkommensermittlung maßgebenden Schlußstichtage gehört haben.

Die Vergünstigung ist auch auf unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ausgedehnt.

Die Vorschriften über die Schachtelvergünstigung gelten auch, wenn öffentlich-rechtliche Körperschaften an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften mit mindestens 25 v. H. beteiligt sind.

Insoweit, als die Gewinnanteile außer Ansatz bleiben, ist der Steuerabzug vom Kapitalertrage nicht vorzunehmen. Die hier durch das Kontrollratsgesetz Nr. 12 erfolgte Einschränkung ist in den Westzonen wieder beseitigt worden.

Zu den Gewinnanteilen sind auch die verdeckten Gewinnausschüttungen zu rechnen.

Während bei Organgesellschaften beim Vorliegen von Gewinnausschlußvereinbarungen die beherrschende Gesellschaft keine Körperschaft zu sein braucht, ist dies bei der Schachtelgesellschaft erforderlich. Auch kann bei einem Schachtelverhältnis der Verlust der beherrschten Gesellschaft den Gewinn der herrschenden Gesellschaft nicht mindern.

VII. Besteuerung bei Liquidation und Fusion

A. Besteuerung des Liquidationsgewinnes (§ 14 KStG)

Eine in Auflösung befindliche Kapitalgesellschaft hat für den Zeitraum der Abwicklung den erzielten Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen.

Der Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht übersteigen (Ausnahme von der Regel, daß für einen längeren als einjährigen Zeitraum nicht veranlagt werden darf). Dauert die Abwicklung länger, so kann das Finanzamt wieder zu jährlichen Veranlagungen übergehen. Ändert sich im Laufe der drei Jahre der Körperschaftsteuersatz, so ist der Steuersatz maßgebend, der für das Kalenderjahr gilt, in dem die Abwicklung beendet wird. Ergeben sich dabei Härten, so können im Einzelfalle Erleichterungen gewährt werden.

Die **Ermittlung des Liquidationsgewinns** ergibt sich aus der Formel: Abwicklungs-Endvermögen minus Abwicklungs-Anfangsvermögen = Liquidationsgewinn. **Abwicklungs-Endvermögen** ist das im Laufe des Verfahrens und an dessen Ende zur Verteilung kommende Vermögen. **Abwicklungs-Anfangsvermögen** ist das Vermögen, das am Schluß des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres der Veranlagung zugrunde gelegen hat. Wenn der Veranlagung kein Betriebsvermögenswert zugrunde gelegen hat, so tritt der Betrag des eingezahlten Grund- oder Stammkapitals oder, wenn kein solcher vorhanden ist, die Summe der Einlagen oder der Anschaffungs- oder Herstellungspreis im Sinne des EStG. an dessen Stelle.

Vom Abwicklungs-Endvermögen sind die steuerfreien Vermögenszugänge abzuziehen, die dem Steuerpflichtigen in dem Abwicklungszeitraum zugeflossen sind, vom Abwicklungs-Anfangsvermögen ist der für das Vorjahr ausgeschüttete Gewinn abzuziehen.

Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden. Es ist also, wie es bei ordnungsmäßiger Buchführung der Fall ist, neben der Liquidationsschlußbilanz auch eine Gewinn- und Verlustrechnung (bei gewisser Dauer der Liquidation) aufzustellen. An Hand der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt sich der Reingewinn. Vermögensverluste und Vermögensvermehrungen müssen aus der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich sein, so daß buchtechnisch dasselbe Ergebnis herauskommt, das durch die Gegenüberstellung von Abwicklungsanfangs- und -endvermögen errechenbar ist.

Diese Vorschriften sind entsprechend anzuwenden, wenn eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz oder beides ins Ausland verlegt, wobei an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens tritt (§ 16 KStG.). Dies gilt entsprechend, wenn die inländische Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft aufgelöst oder ins Ausland verlegt oder ihr Vermögen als Ganzes an einen anderen übertragen wird.

Die Auflösung einer Kapitalgesellschaft mit Verteilung ihres Vermögens an die Gesellschafter im Wege der Liquidation bedeutet steuerlich keine Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts unter Ausschluß der Liquidation, auch nicht unter dem Blickpunkte, daß die steuerlichen Vorteile, die die Kapitalgesellschaft nach dem zu der Zeit des Auflösungsbeschlusses geltenden Rechte für sich erwarten konnte, durch eine Rechtsverordnung mit rückwirkender Kraft aufgehoben worden sind.

B. Die Besteuerung des Fusionsvorganges (§ 15 KStG)

Wird das Vermögen einer Kapitalgesellschaft mit oder ohne Liquidation auf einen andern übertragen, so ist **die Besteuerung dieselbe wie bei der Liquidation.** Die Formel für die Fusionsbesteuerung lautet also:

Wert des übertragenen Vermögens minus Anfangsvermögen = Fusionsgewinn. Steuerpflichtig ist die untergehende Gesellschaft.

Das Endvermögen besteht im Werte der gewährten Gegenleistung nach dem Stand im Zeitpunkte der Übertragung (§ 15 KStG.). Davon sind die

steuerfreien Vermögenszugänge der übertragenden Gesellschaft abzuziehen. Vom Anfangsvermögen ist der für das Vorjahr ausgeschüttete Gewinn abzuziehen.

Der beim Übergang sich ergebende Gewinn scheidet für die Besteuerung insoweit aus, als die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muß als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergehen.

2. Es muß sichergesellt sein, daß dieser Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.

Nach dieser Vorschrift kann eine **Fusion steuerfrei** bleiben, **sofern die Gesellschaft als Ganzes übertragen wird und der Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.** Eine Aufrechnung etwa übernommener Gewinnvorträge oder Reingewinne mit Verlusten der übernehmenden Gesellschaft ist nicht angängig.

Es kommt hiernach darauf an, daß die nachträgliche Versteuerung des Verschmelzungsgewinnes sichergestellt wird. Die übernehmende Gesellschaft darf infolgedessen das übernommene Vermögen nicht so bewerten, daß die in den letzten Bilanzansätzen der übertragenden Gesellschaft enthaltenen stillen Reserven sofort ohne steuerliche Erfassung realisiert werden. Die übernehmende Gesellschaft darf also die Aktivposten der übertragenden Gesellschaft höchstens und die Schuldposten mindestens mit den letzten Bilanzansätzen der übertragenden Gesellschaft als steuerliche Anfangshöchstwerte in ihre Bilanz übernehmen (OFH-Urt. vom 6. November 1946).

Keine steuerbegünstigte Verschmelzung, insbesondere keine Sicherstellung im Sinne des § 15, Abs. 2, Ziff. 2 KStG. liegt vor, wenn die aufnehmende Gesellschaft den Unterschied zwischen den übernommenen Buchwerten der aufgelösten Gesellschaft und der höheren Bilanzbelastung durch die als Gegenwert hingegebenen jungen Aktien in einem als Quotenwert bezeichneten Bilanzposten ausweist (OFH-Urt. I 20/46 vom 21. 8. 48, Bayr. FMBl. 1947, S. 7).

VIII. Die Mindestbesteuerung

A. Zweck der Mindestbesteuerung

Die Mindestbesteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz ist mit der Verbrauchsbesteuerung des Einkommensteuergesetzes zu vergleichen. Die Ausschüttungen einer Körperschaft und die besonderen Vergütungen werden als Anzeichen für die steuerliche Leistungsfähigkeit aufgefaßt.

Die Mindestbesteuerung ist selbstverständlich nur dann anzuwenden, wenn der Betrag des Mindesteinkommens höher ist als das normalerweise ermittelte Einkommen (§ 17 Abs. 2 KStG.). Es gilt also das jeweilig höhere Einkommen, entweder das normale oder das konstruierte Mindesteinkommen.

Die Mindestbesteuerung gilt auch für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

B. Die Berechnung des Mindesteinkommens

Für die Ermittlung des Mindesteinkommens nennt § 17 des KStG. drei Vorgänge, die einzeln oder zusammen in Betracht kommen können, je nach den bei der betreffenden Körperschaft bestehenden Voraussetzungen. Mindestens muß eine Körperschaft versteuern:

1. **Ausschüttungen (auch verdeckte Gewinnausschüttungen und die unentgeltliche Ausgabe von Genußscheinen), soweit sie mehr als 4 % des eingezahlten Grund- oder Stammkapitals betragen.**

Wenn ein Grund- oder Stammkapital nicht mehr vorhanden ist, wird das bei der letzten Veranlagung zur Vermögensteuer festgestellte Vermögen zugrunde gelegt. Bei den Ausschüttungen kommt es nicht darauf an, aus welchen Mitteln sie stammen, ob aus steuerfreien Einkünften, stillen oder offenen Rücklagen von früheren Jahren usw.; es braucht sich um keine echten Gewinnausschüttungen zu handeln.

Kartelle und Syndikate können auf Grund dieser Bestimmung des § 17 Abs. 1 Ziff. 1 nicht zur Mindestbesteuerung herangezogen werden.

2. **Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands** oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden und die vom Gewinne nicht abzugsfähig sind.

3. **Vergütungen** jeder Art, die **an Mitglieder des Vorstandes oder andere Angestellte in leitender Stellung** für ihre Tätigkeit gewährt werden, soweit die Vergütungen außer Verhältnis zu ihrer Arbeitsleistung stehen.

Ausschüttungen und Vergütungen sind nach § 30 der Ersten KStDVO. bei der Besteuerung als Mindesteinkommen dem Kalenderjahre (bzw. Wirtschaftsjahre) zuzurechnen, für das sie gewährt worden sind, wenn ihre Ausschüttung auch erst später erfolgt ist.

Werden Vergütungen (z. B. an Aufsichtsräte, also nicht auch Ausschüttungen) nach den vorgenannten Vorschriften rückwirkend für bereits abgelaufene Kalender- oder Wirtschaftsjahre nachträglich gewährt, so sind sie für die Berechnung und für den Fall der Besteuerung als Mindesteinkommen dem Kalender- oder Wirtschaftsjahre zuzurechnen, das der Beschlußfassung unmittelbar vorausgeht, damit abgeschlossene Veranlagungen nicht wieder aufgerollt werden (Abschn. 122, Abs. 1 EStR. 1939, Ziff. 28 KStR. 1946).

Nach der auch jetzt noch geltenden (s. KStR. 1946, Ziff. 28) Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs dürfen auf die Mindeststeuer, soweit sie auf gewährte Aufsichtsratsvergütungen entfällt, einbehaltene Steuerabzugsbeträge vom Kapitalertrage nicht angerechnet werden.

Wegen der Berechnung des Mindesteinkommens in den Fällen, in denen einzelne Gattungen von Aktien oder Anteilen verschiedene Rechte haben, treffen die EStR. von 1939 unter Ziff. 124 Sonderbestimmungen.

Da zu den Ausschüttungen auch die verdeckten Gewinnausschüttungen gehören, so sind sie für die Mindestbesteuerung wie die offenen Ausschüttungen zu behandeln. Sie dürfen also nur insoweit der Mindestbesteuerung zugrunde gelegt werden, als sie 4 v. H. des gesamten eingezahlten Grund- oder Stammkapitals übersteigen.

Wenn eine GmbH. vorschriftswidrig neugeschaffene Geschäftsanteile übernimmt, so liegt in einer derart durchgeführten Kapitalerhöhung eine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter, die bei der Gesellschaft der Mindeststeuer unterworfen ist (RFH.-Urt. Bd. 38, S. 154 der Amtl. Sammlung und RStBl. 1939 Nr. 173).

Gewinnanteile, die auf eigene Anteile entfallen, sind nicht „ausgeschüttet", sondern eine Rücklage, die bei der Berechnung des Mindesteinkommens außer Betracht zu bleiben hat.

Nach einem im Reichssteuerblatt 1939, S. 311, veröffentlichten RFH.-Urt. vom 15. 11. 38 sind zur Ermittlung des Einkommens alle Ausgaben, auch der Verlustvortrag, abzusetzen.

Für die Unternehmen der Lebensversicherung trifft § 26 der Ersten KStDV. folgende Sondervorschriften für die Berechnung des Mindesteinkommens:

Bei Versicherungsunternehmen, die das Lebensversicherungsgeschäft allein oder neben anderen Versicherungszweigen betreiben, sind für das Lebensversicherungsgeschäft mindestens 5 v. H. des nach den Vorschriften des EStG. und des KStG. ermittelten Gewinnes zu versteuern, von dem der bei dem Lebensversicherungsgeschäft für die Versicherten bestimmte Anteil noch nicht abgezogen ist. Diese Mindestbesteuerung gilt aber nur, wenn nicht nach den allgemeinen Mindestbesteuerungsbestimmungen des § 17 KStG. ein höheres Mindesteinkommen der Besteuerung zugrundezulegen ist.

Das Mindesteinkommen, das nach § 17 KStG. zu versteuern ist, kann bei beschränkt steuerpflichtigen Versicherungsunternehmen aller Versicherungsarten nach dem Verhältnis der inländischen Prämieneinnahme zu der Gesamtprämieneinnahme des ganzen Unternehmens errechnet werden (§ 28 Abs. 4 Erste KStDV.).

IX. Die Höhe der Körperschaftsteuer

Hier ist die Abweichung des in den Westzonen geltenden Rechtes von dem in der Ostzone Deutschlands geltenden besonders groß.

Der Steuersatz der Körperschaftsteuer beträgt in den Westzonen 50 % des Einkommens (§ 19 KStG.).

Der Satz von 50% ermäßigt sich nur bei Kreditanstalten des öffentlichen Rechts für bestimmte Einkünfte (langfristigen Kommunalkredit, Realkredit und Meliorationskredit) auf 25 % des Einkommens. Diesen ermäßigten Satz von 25 % erhalten auch reine Hypothekenbanken und Schiffspfandbriefbanken. Kreditanstalten des öffentlichen Rechts, die sich auf die in § 5 des Hypothekenbankgesetzes genannten Geschäfte beschränken, werden wie reine Hypothekenbanken behandelt.

Als langfristig gelten Kredite, die nicht innerhalb von vier Jahren rückzahlbar sind. Dabei kommt es auf die Einstellung des Schuldners an. Anleihen gelten daher als langfristig, wenn sie auf eine Laufzeit von mehr als vier Jahren zugeschnitten sind. Es kommt nicht darauf an, daß der Gläubiger die in seinem Besitze befindlichen Anleihestücke jederzeit (auch vor Ablauf von vier Jahren) an der Börse verkaufen kann.

Der Ermäßigung der Körperschaftsteuer auf ein Drittel bei Kreditgenossenschaften, die Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren, wurde bereits in Abschnitt I B Ziff. 2 unter c gedacht.

Für den Steuerabzug unterliegende Einkünfte ist die Körperschaftsteuer durch den Abzug abgegolten, wenn der Einkunftsbezieher nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind.

Daß die KSt. in Fällen unbedeutender Art pauschaliert zu werden pflegt, ist bereits mehrfach erwähnt worden. Hessen beabsichtigt, auch bei Lebensversicherungsunternehmen die Körperschaftsteuer zu pauschalieren.

Für die vor der Währungsreform liegende Zeit des Jahres 1948 (1. 1. bis 20. 6. 48) gilt ein besonderer Steuertarif.

Zur Berechnung der Körperschaftsteuer wird das Einkommen auf volle 10 DM nach unten abgerundet.

> **Art. VI des Kontrollratsgesetzes Nr. 12 hatte bestimmt, daß der Gesamtbetrag der Belastung an Einkommen-, Körperschaftsteuer und der Besteuerung außerordentlicher Gewinne nicht mehr als 90 % des Einkommens überschreiten dürfte. Diese Vorschrift ist für ganz Deutschland dadurch überholt, daß überall keine Gewinnabführung mehr erhoben wird.**
>
> **In der Ostzone unterliegen die Körperschaften dem Einkommensteuertarif, und zwar nach Steuerklasse I. Bei Einkommen bis 720 DM (steuerfreier Einkommensteil) wird jedoch eine Körperschaftsteuer von 6 v. H. erhoben. Die Körperschaften mit kleinen Gewinnen sind somit in der Ostzone gegenüber denen in der Westzone bevorzugt.**

Einige bestimmte Körperschaften unterliegen in der Ostzone jedoch einem gestaffelten Tarife, der dem in den Westzonen vor der Steuerreform gültig gewesenen Tarife etwa gleichkommt. Diese Körperschaften sind die staatlichen, kreisbehördlichen, gemeindlichen und anderen volkseigenen Betriebe, die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie die Genossenschaftsverbände, die nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgestellten Berufsverbände, soweit sie einen solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, der über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht, die zugelassenen politischen Parteien, soweit auch sie einen solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, und die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes. Bei diesen Körperschaften beträgt die Körperschaftsteuer bei einem Einkommen

bis 50 000 DM 35 % des Gesamteinkommens,
von 50 000 bis 61 110 DM 17 500 DM ∓ 90 % des 50 000 DM übersteigenden Betrages,
„ 61 110 bis 100 000 DM 45 % des Gesamteinkommens,
„ 100 000 bis 150 000 DM 45 000 DM + 90 % des 100 000 DM übersteigenden Betrages,
„ 150 000 bis 500 000 DM 60 % des Gesamteinkommens,
„ 500 000 bis 600 000 DM 300 000 DM + 90 % des 500 000 DM übersteigenden Betrages,
über 600 000 DM 65 % des Gesamteinkommens.

Bis zum 31. 3. 1949 genossen die Konsumgenossenschaften in der Ostzone vergünstigte gestaffelte Steuersätze von 32 bis 60 v. H.

Die Vorschriften über die Abrundung des Einkommens zur Berechnung der KSt. auf volle 10 DM nach unten, über die Ermäßigung der KSt. auf ein Drittel bei Kreditgenossenschaften unter den erwähnten Voraussetzungen, und über die Möglichkeit der Steuerpauschalierung gelten auch in der Ostzone.

X. Die Steuererklärung

Die Steuererklärungen sind unter Verwendung amtlicher Vordrucke und, bei buchführungspflichtigen Körperschaften, unter Beifügung der Abschriften der Hauptabschlußübersicht und der unverkürzten Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und eines etwa vorliegenden Jahresberichts abzugeben.

Unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige müssen die Erklärung über sämtliche Einkünfte abgeben, beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige nur über die inländischen Einkünfte.
Eine **Steuererklärung** ist auch abzugeben:

> **beim Wegfall der Steuerpflicht (insbesondere auch bei Umwandlung); beim Übergange von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht** und umgekehrt;
>
> stets **bei besonderer Aufforderung durch das Finanzamt.** Als Aufforderung gilt die Übersendung eines Steuererklärungsvordruckes.

Soweit Einkünfte einheitlich festzustellen sind, sind nach § 34 Erste KStDV. die zur Geschäftsführung oder Vertretung der Gesellschaft oder Gemeinschaft befugten Personen zur Abgabe einer Erklärung über die Einkünfte aus der Beteiligung verpflichtet.

XI. Veranlagung und Entrichtung

> **Auf die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sind die entsprechenden Vorschriften anzuwenden, die für die Einkommensteuer gelten.**

Damit zeigt sich wieder die enge Verbindung, die zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer besteht. Die Veranlagungs- und Entrichtungsvorschriften sind bereits bei der Darstellung des Einkommensteuergesetzes ausführlich behandelt worden.

Insbesondere auch die Vorschriften über die Abgabe vierteljährlicher Steuererklärungen und über die Entrichtung von Vierteljahres-Vorauszahlungen gelten für die Einkommensteuer sowie für die Körperschaftsteuer. Körperschaften, deren steuerpflichtiges Einkommen 1 000 DM im Laufe eines Vierteljahres nicht überstiegen hat, brauchen keine Vierteljahreserklärungen abzugeben (EA. KStR. 1946, Ziff 12). An Besonderheiten sind hier nur noch zu erwähnen:

a) Die Vorschriften des § 17 KStG. über die Mindestbesteuerung sind auf die Berechnung der vierteljährlichen Vorauszahlungen nicht anzuwenden. Eine etwaige Mindeststeuer nach § 17 bleibt der Jahresveranlagung vorbehalten.

b) § 9 Abs. 1 KStG. (Schachtelvergünstigung) gilt vorbehaltlich der endgültigen Entscheidung bei der Jahresveranlagung hingegen auch für die Berechnung der Vierteljahres-Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer, wenn die Voraussetzungen des § 22 Abs. 1 Erste KStDV. mindestens seit Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum Ende des jeweiligen Vierteljahres ununterbrochen erfüllt waren.

c) Vierteljahres-Erklärungen und Vorauszahlungen nach Kontrollratsgesetz Nr. 12, Art. XVI, Abs. 1 bis 3, entfallen bei Körperschaften, die sich im Stadium der Auflösung und Abwicklung, der Verschmelzung, der Umwandlung und der Verlegung befinden (Abschn. 12 EA. KStR. 1946). Seit dem Inkrafttreten des Kontrollratsgesetzes Nr. 12, also seit 1946, entsteht für Körperschaftsteuervorauszahlungen die Steuerschuld frühestens mit dem Ende des Kalendervierteljahres.

Für durch Preissteigerungen und Angleichung an die Weltmarktpreise entstehende Scheingewinne kann in einigen Gebieten der Westzonen (z. B. in Hamburg) eine Stundung der vierteljährlichen Vorauszahlungen eintreten.

In den Westzonen sind teilweise auf die vierteljährlichen Vorauszahlungen monatliche Abschlagszahlungen zu leisten. Rheinland-Pfalz hat für 1949 solche Abschlagszahlungen für die Monate Februar, März, Mai, Juni, August, September, November und Dezember in Höhe von je einem Drittel der unmittelbar vorausgegangenen Vorauszahlung zu leisten angeordnet. Die Abschlagszahlungen werden auf die Vorauszahlungsschuld angerechnet. So auch in Hessen und Bayern, jedoch sind dort Körperschaftsteuerpflichtige, die nicht mehr als 500 DM (in Bayern 300 DM) als Vorauszahlung auf die KSt. zu entrichten hatten, zeitweise von der Leistung der Abschlagszahlungen befreit worden. Hamburg wiederum hat vom 1. 5. 49 ab auf die monatlichen Abschlagszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer verzichtet.

Teilweise (so in Hessen) werden die monatlichen Abschlagszahlungen und die vierteljährlichen Vorauszahlungen der Versicherungsunternehmen nach den Prämieneinnahmen erhoben, wobei 0,5 v. H. der Prämieneinnahmen als Einkommen angesetzt werden.

Daß die Steuerämter bei der Veranlagung das Recht haben, die KSt. zu pauschalieren (§ 21 KStG.), ist bereits mehrfach erwähnt worden. In Hessen ist z. B. beabsichtigt, daß bei Lebensversicherungsunternehmen die Veranlagung für die Jahre 1945 usw. bis zum 20. 6. 48 durch Pauschbeträge abzugelten ist. Die Pauschbesteuerung wird sonst allgemein angewandt, wenn das steuerpflichtige Einkommen offenbar geringfügig ist und die genaue Ermittlung dieses Einkommens zu einer unverhältnismäßig großen Verwaltungsarbeit führen würde.

Keine Veranlagung erfolgt bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften mit nur solchen Einkünften, die dem Steuerabzug unterlegen haben. Solchenfalls ist die Steuer durch den Steuerabzug abgegolten. Das gilt nicht, wenn die Einkünfte innerhalb eines inländischen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebes angefallen sind.

Schlagwortverzeichnis